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:

SENTENCIAS, RESOLUCIONES, JUICIOS Y AUTOS

R 478, R 484, R 485

Año II - Nº 402 - 45 páginas
Quito, viernes 6 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

265784472-DFE

Juicio No. 17510-2022-00246 RESOLUCION 478-2025

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 4 de julio del 2025, las 16h16.

VISTOS: La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformada por los jueces nacionales doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua y Gustavo Adolfo Durango Vela (E) y ponente, dictan sentencia de casación en el proceso No.17510-2022-00246.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Nelson Aníbal Vargas Serrano, en calidad de apoderado y representante legal de la compañía PETROBELL S.A. (SUCURSAL ECUADOR), presenta acción de impugnación en contra de la Resolución No. 117012022RREC129022, notificada de 24 de marzo de 2022 y expedida por el abg. Andrés Felipe Córdova Pizarro, Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), mediante la cual se acepta parcialmente el reclamo administrativo en contra del Acta de Determinación No. 17202124901085054, por concepto de retenciones en la fuente del impuesto a la renta correspondientes a noviembre de 2017 (fs. 301 a 315).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *ª Establecer si procede la pretensión de la actora de que se deje sin efecto la Resolución nro. 117012022RREC129022, y su antecedente, el Acta de Determinación nro. 17202124901085054 por concepto de diferencias en las retenciones por*

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

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

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

impuesto a la renta de noviembre del 2017, por considerar que caducó la facultad determinadora del SRI, y de no ser así, se declare su improcedencia por no haberse producido los elementos del hecho generador y ser ajena a la realidad económica, atendiendo a sus alegaciones, respecto de las cuales, el demandado ejerció su derecho de defensa y de contradicción en la contestación a la demanda.º

1.3. Mediante sentencia de mayoría dictada y notificada el 27 de febrero de 2023, las 12h13, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda que presenta la empresa PETROBELL S.A., por intermedio de su apoderado general y, en consecuencia, se declara la invalidez de la Resolución No. 117012022RREC129022 y su antecedente, el Acta de Determinación No. 172012024901085054, que emite el Director Zonal 9 del SRI, sin que se establezcan costas ni honorarios que regular (fs. 459 a 480).

1.4. La abogada Jessica Viviana Ponce Yánez, procuradora fiscal debidamente legitimada del Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 482 a 490) en contra de la referida sentencia de mayoría dictada el 27 de febrero de 2023 y, mediante providencia dictada el 26 de abril de 2023, las 09h36 (fs. 492), se la declara oportuna por el Tribunal de instancia, quien dispone remitir el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

1.5. Mediante auto de 24 de abril de 2024, las 16h07, el doctor Diego Patricio Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte recurrente, por el ***caso quin*to** del art. 268 del COGEP, por los vicios de: **(a)** ***errónea interpretación*** del art. 30 del Código Civil; **(b)** ***falta de aplicación*** del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCG20-00000074 de 16 de diciembre de 2020, publicada en el Registro Oficial No. 352, de 17 de diciembre de 2020; y, **(c)** ***indebida aplicación*** del tercer inciso del art. 95 del Código Tributario (en adelante CT).

2. Competencia

2.1. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación de conformidad con lo dispuesto en los arts. 184, numeral 1 de la Constitución de la República del Ecuador (en

adelante CRE); 184, 185, segunda parte, numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial (en adelante COFJ) y 269 del Código Orgánico General de Procesos (en adelante COGEP).

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 23 de septiembre del 2024, las 12h02, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo Adolfo Durango Vela (Juez Nacional encargado) ponente de esta causa.

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

2.4. El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 2, de 5 de febrero de 2021, integra la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores Gilda Rosana Morales Ordóñez y José Suing Nagua; mediante Oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llama al doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Contencioso Tributaria, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, que se ratifica mediante Oficio No. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, que dicta el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia y se avala con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB, de 19 de febrero de 2021.

3. Validez procesal

En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación no se observa omisión de solemnidad sustancial alguna que pudiera invalidarlo o causar la nulidad procesal, como así lo manifestaron las partes procesales en la audiencia de casación, llevada a cabo el día **jueves 3 de julio 2025, las 14h45**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La autoridad demandada en el escrito de casación y en la audiencia de casación llevada a cabo en la fecha señalada sostiene que, en la sentencia recurrida se incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP por los vicios de: *errónea interpretación* del art. 30 del Código Civil; *falta de aplicación* del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCG20-00000074, de 16 de diciembre de 2020, (R.O. No. 352, de 17 de diciembre de 2020); e, *indebida aplicación* del tercer inciso del art. 95 del CT.

4.1.1. Sobre la ***errónea interpretación*** del art. 30 del Código Civil (CC) manifiesta que, el Tribunal de instancia, a través de un yerro en el alcance real de la norma, declara la caducidad de la facultad determinadora ya que considera que el Acta de Determinación No. 17202124901085054, de 30 de agosto de 2021, se notifica fuera del plazo legal del art. 95 del CT, esto es, fuera del año contado desde la notificación de la orden de determinación, sin tomar en consideración la suspensión de plazos prevista en la Resolución No. NACDGERCGC20-00000074, ante la ocurrencia de una fuerza mayor que se suscita por el potenciamiento de la plataforma tecnológica, por lo que la Directora General del SRI dispone suspender los plazos y términos de todos los procedimientos administrativos tributarios del 24 de diciembre de 2020 al 01 de enero de 2021 (9 días adicionales), suspensión que, a su vez, se sustenta en el artículo innumerado a continuación del art. 86 del CT.

4.1.2. Señala que, el Tribunal de instancia yerra en el sentido hermenéutico que se asigna al art. 30 del CC pues, por un lado, manifiesta que, el caso fortuito o fuerza mayor exige el cumplimiento de dos requisitos: la imprevisibilidad y la irresistibilidad y, por otro, añade un tercer condicionante que es la incidencia que tiene el potenciamiento de la plataforma tecnológica en el proceso de determinación, pese a que la mentada disposición no requiere el cumplimiento de dichas exigencias. En contraste, la mentada norma llama caso fortuito o fuerza mayor a un ª imprevistoº el cual no es posible resistir, por lo que, se evidencia que los juzgadores agregan condicionamientos (imprevisibilidad, irresistibilidad e incidencia) que no configuran el caso fortuito o fuerza mayor.

4.1.3. Además, el elemento de imprevisibilidad no es absoluto sino relativo y consiste en aquella irrupción súbita de un suceso imposible de eludir, a pesar de la diligencia y cuidado

que se observe, por lo que, el hecho de que la suspensión referida fuera programada no determina que no sea imprevisto, pues solo muestra que, a pesar de la diligencia debida, no sería posible acceder a los servicios tecnológicos del SRI, por lo que, se cumple con el requisito de imprevisibilidad. Por ello, es advertible que el Tribunal de instancia le da una interpretación extensiva a la norma, pues el correcto sentido y alcance identifica un solo requisito de ª imprevisibilidadº.

4.1.4. En la especie, la optimización digital de procesos y aplicativos del SRI constituye un hecho *imprevisto* que ª*si bien fue parte de un programa planificado de potenciamiento tecnológico, no permitió prever los efectos ni el momento en que se causarían*º; además, es un hecho que no podía ser *evitado* por la autoridad tributaria, a fin de mantener la correcta continuidad de los servicios tecnológicos, lo que, constituye un escenario de caso fortuito o fuerza mayor que generó la necesidad de suspender plazos de todos los procedimientos administrativos, pues se trata de un hecho imprevisto imposible de resistir tanto para la administración como para los administrados.

4.1.5. Concluye: si el Tribunal hubiera interpretado correctamente la norma hubiera advertido que, para la configuración de caso fortuito o fuerza mayor se necesita advertir un acontecimiento imprevisto, no absoluto sino relativo que resulte irresistible, en la especie se cumplía con el requisitos de imprevisibilidad en el potenciamiento de la plataforma tecnológica del SRI sin que, adicionalmente se exija el cumplimiento de otro condicionante como el que se verifique la incidencia en los procesos de determinación. Por ello, considera que la infracción incide, de forma trascendental, en la decisión de la causa pues, al interpretarse de forma extensiva dicho artículo, se le da un sentido y alcance irreal al supuesto previsto en la norma, lo que conlleva a concluir que no se evidencia caso fortuito o fuerza mayor en este caso y conduce a declarar la caducidad de la facultad determinadora y, por ende, declara inválida la resolución objeto de impugnación.

4.1.6. Sobre la *falta de aplicación* del art. 2 de la Resolución No. NAC- DGERCGC20-00000074 señala que, el Tribunal de instancia omite analizar dicha resolución que estaba vigente y era de carácter general, obligatorio y no había sido declarada ilegal por ninguna autoridad competente, la cual disponía la suspensión de plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y plazos de la acción de cobro por 9 días adicionales,

desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 1 de enero de 2021, debido al potenciamiento de la plataforma tecnológica del SRI, por cuanto se considera que, no se evidencia el caso fortuito o fuerza mayor que legitime prórroga en los plazos de caducidad de la facultad determinadora que ha ejercido el SRI.

4.1.7. No obstante, señala que si los juzgadores de nivel hubieran aplicado dicha resolución hubieran advertido que la administración tributaria contaba con 9 días adicionales para notificar al administrado con el acta de determinación en razón de la suspensión de los plazos, por lo que, dicho acto determinativo, se ha notificado dentro del plazo legal previsto en el art. 95 del CT, esto es, dentro del año desde la notificación de la orden de determinación, sin que hubiera operado la caducidad de la facultad determinadora. De este modo, la infracción denunciada fue determinante para que el Tribunal declare la nulidad de la resolución impugnada y no analice el fondo de las diferencias determinadas.

4.1.8. Por último, señala, en una parte, que existe una *indebida aplicación* y, en otra, la no aplicación del tercer inciso del art. 95 del CT, puesto que la compañía actora fue notificada con el acta de determinación dentro del año posterior a la notificación de la orden de determinación, considerando que este yerro deviene de la no aplicación del art. 2 de la Resolución NAC-0074, que determinaba la suspensión de plazos y términos por la potenciación de la plataforma tecnológica del SRI. Todo ello fue determinante para que, el Tribunal de instancia concluya que caducó la facultad determinadora de la administración y no analice el fondo de las diferencias establecidas respecto de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta de noviembre de 2017.

4.1.9. En lugar de aplicar lo dispuesto en el tercer inciso del art. 95 del CT, el Tribunal de instancia debía aplicar la referida resolución lo que, hubiera permitido que los juzgadores consideren que la administración tributaria contaba con nueve días adicionales para notificar el acta de determinación, debido a la suspensión de plazos y términos, por lo tanto, habría concluido que el acta se notifica dentro del plazo legal y no operó la caducidad. Pide se case la sentencia y se emita que derecho corresponde.

4.2. Contestación al recurso de casación. El ingeniero Nelson Aníbal Vargas Serrano, apoderado y representante legal de la compañía PETROBELL S.A., dentro del término que se

concede en el auto de calificación, contesta el recurso propuesto por el SRI (fs. 39 a 41) y señala que éste se fundamenta en la supuesta errónea interpretación del art. 30 del CC (caso 5), puesto que los cargos adicionales son consecuencia de la causal alegada.

4.2.1. Con relación a la errada interpretación de dicha norma puntualiza que el SRI no demuestra el supuesto yerro hermenéutico, por el contrario, la sentencia de instancia analiza, de forma adecuada los conceptos y requisitos del caso fortuito o fuerza mayor (imprevisibilidad e irresistibilidad) y, en el caso concreto, señala que estos condicionamientos se cumplen en la Resolución No. NACDGERCGC21-00000021, no así en la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000074 pues en este evento, la razón de suspensión de términos obedece al potenciamiento de la plataforma tecnológica del SRI, lo que no evidencia el cumplimiento de los dos requisitos del caso fortuito o fuerza mayor: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. Además, añade que, no se conoce su incidencia en lo que respecta al proceso de determinación por retenciones en la fuente del IR del mes de noviembre del ejercicio fiscal 2017.

4.2.2. Por ello, concluye que, el Tribunal de instancia entiende de forma adecuada al caso fortuito o fuerza mayor y lo aplica de forma debida al art. 95 del CT, por cuanto considera que el acta de determinación es nula ya que se notifica fuera del plazo previsto en dicha disposición, cuando la facultad determinadora había caducado. Por ello, solicita que no se case el fallo recurrido.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***5*** del art. 268 del COGEP, por los siguientes vicios: **(a)** ***errónea interpretación*** del art. 30 del Código Civil; **(b)** ***falta de aplicación*** del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCG20-00000074 de 16 de diciembre de 2020, publicada en el Registro Oficial No. 352, de 17 de diciembre de 2020; y, **(c)** ***indebida aplicación*** del tercer inciso del art. 95 del Código Tributario.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. Caso del recurso de casación.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el

caso *quinto* del art. 268 del COGEP, que dispone:

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

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

6.2. Alcance doctrinario de los vicios propuestos.- El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359), sobre la ***aplicación indebida*** sostiene que:

> *ª [¼] es un error de selección de una norma jurídica. El juez aplica una norma que no es llamada a regular, gobernar u operar en el caso debatido. Se trata de una sentencia injusta, y el error, es error de subsunción o de aplicación. A la norma se la entiende rectamente, pero se aplica a un hecho no gobernado por ella, haciéndole producir efectos que no contemplaº .*

Más contundente incluso cuando señala sobre este vicio:

> *ª [¼] cuando la norma ha sido entendida rectamente en su alcance y significado, más se la ha utilizado para un caso que no es el que ella contempla. Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse Φ¼] 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.©

También la parte recurrente alega la ***falta de aplicación*** de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios. Al respecto, el mismo autor señala:

ª Según la doctrina y la jurisprudencia, en consonancia con los dispositivos legales, ocurre la falta de aplicación cuando se deja de aplicar un precepto legal, y ello constituye ©la infracción directa típica©por haberlo ignorado el sentenciador o por no haberle reconocido validez, sea por desconocimiento del fallador o por abierta rebeldía contra el precepto [¼]º . (p. 361).

La falta de aplicación ª *ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.*º

Por su parte, dicho autor, sobre la ***errónea interpretación*** sostiene que:

ª Se trata de la exégesis equivocada de la norma en su contenido mismo, independientemente de las cuestiones de hecho debatidas en la sentencia y del caso que trata de regular. La norma jurídica es la que gobierna el asunto, pero en sentido diverso, por lo tanto, yerra en el enfoque verdadero de ella, en su espíritu y alcances. Hay entonces insuficiencia del juicio o exceso al formularlo. El sentenciador acierta en la norma, pero falla en su verdadero significado, alejándose de su espíritu y finalidadº (ps. 359-361*)*.

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

<u>Código Civil</u>

*ª **Art. 30.-** Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de*

autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.º

Código Tributario

*ª **Art. 95.- Interrupción de la caducidad.-** [¼] Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria [¼].º*

Resolución No. NAC-DGERCG20-00000074

*ª **Artículo 2.- Suspensión de plazos y términos de los procesos administrativos tributarios y plazos de prescripción de la acción de cobro.-** En observancia a las garantías constitucionales del debido proceso y el derecho a la defensa; y, al amparo de lo dispuesto en el artículo innumerado a continuación del artículo 86 del Código Tributario, se suspenden los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, desde el 24 de diciembre de 2020 hasta el 1 de enero de 2021, inclusive.º*

6.4. Caso SUB JUDICE a resolver.- A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por la administración tributaria por *errónea interpretación* del art. 30 del CC; *falta de aplicación* del art. 2 de la Resolución No. NAC-DGERCG20-00000074, de 16 de diciembre de 2020 (R.O. No. 352, de 17 de diciembre de 2020; e, *indebida aplicación* del tercer inciso del art. 95 del CT, por considerar que los jueces de instancia yerran al señalar que operó la caducidad de la facultad determinadora, sin tomar en cuenta la suspensión de los plazos y términos por el potenciamiento de la plataforma del SRI, como causa de caso fortuito o fuerza mayor que señala la prenombrada resolución.

6.4.1. Es pertinente señalar que, cuando se invoca el caso quinto del art. 268 del COGEP, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia debe

verificar si la sentencia que emite el Tribunal de instancia riñe con el derecho (*error in iudicando*), lo que implica que los hechos sobre los que conoció el Tribunal *A quo*, no son controvertidos y se aceptan por las partes procesales, de tal manera que, no se puede volver a analizar las pruebas ya presentadas y valoradas. Asimismo, el cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia y teniendo en cuenta que el caso 5 parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes:

(a) El 15 de diciembre de 2017, mediante formulario No. 145039444 y adhesivo No. 871540591322, la parte actora presenta la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la renta de noviembre 2017. **(b)** El 27 de julio de 2020 la administración tributaria notifica a PETROBELL S.A. con la Orden de Determinación No. DZ9-ASODETC20-00000017, con el objeto de verificar las retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta correspondientes al mes de noviembre de 2017. **(c)** El SRI podía ejercer su facultad determinadora, a través de la notificación del acta de determinación hasta el 27 de julio de 2021 (art. 95, inciso 3° del CT); no obstante, conforme con la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021, que se dicta al amparo del estado de excepción, se suspenden los plazos del 23 de abril al 20 de mayo de 2021, por lo que, la administración contaba con 25 días adicionales para tal efecto, esto es, hasta el 20 de agosto de 2021. **(d)** La administración tributaria considera para ejercer su facultad determinadora dentro de los plazos de ley a la Resolución No. NACDGERCGC20-00000074, que suspende plazos y términos de los procesos administrativos tributarios del 24 de diciembre de 2020 al 1 de enero de 2021 (9 días) por el potenciamiento de su plataforma tecnológica; sin embargo, no evidencia caso fortuito o fuerza mayor que legitime prórroga en los plazos de caducidad, pues no se observa el cumplimiento de los requisitos de imprevisibilidad e irrestibilidad y tampoco el SRI ha justificado los mismos. **(e)** El 30 de agosto de 2021 el SRI notifica a la empresa con el Acta de Determinación No. 17202124901085054, por supuestas diferencias en las retenciones en la fuente del IR del período noviembre de 2017, es decir después del plazo de 1 año concedido por el art. 95 del CT, pues no se toma en cuenta la suspensión prevista en la Resolución No. NAC-74, de 16 de diciembre de 2020.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos en la sentencia de mayoría, el Tribunal de instancia, en el numeral 6.2.3. señala que de la definición de caso fortuito y fuerza mayor prevista en el art. 30 del CC, se extraen dos requisitos: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. Por ello, considera que la fuerza mayor que se verifica entre el 23 de abril al 20 de mayo de 2021, conforme con la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000021, encuentra su fundamentación en la disposición del Poder Ejecutivo que declara el estado de excepción. Para el caso concreto, al haberse notificado a PETROBELL S.A. con la Orden de Determinación No. DZ9-ASODETC20-00000017, el 27 de julio de 2020, podía ejercer su facultad determinadora a través de la notificación del acta de determinación hasta el 20 de agosto de 2021, pues contaba con 25 días adicionales por la prenombrada suspensión de plazos. Más sucede que, la notificación del Acta de Determinación No. 17202124901085054 Ð antecedente del acto impugnadoÐ se realiza el 30 de agosto de 2021, es decir, fuera del plazo legal otorgado para el efecto, considerando incluso esa suspensión dispuesta por el mismo SRI, ante la fuerza mayor suscitada.

6.4.4. Por otro lado, la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000074, de 16 de diciembre de 2020, encuentra su fundamento en el mandato del artículo innumerado a continuación del art. 86 del CT y de la Disposición General Novena del RLRTI. De aquello se comprende que la razón de suspensión de términos, obedece al potenciamiento de su plataforma tecnológica; motivo que, a criterio del Tribunal de instancia, no evidencia caso fortuito o fuerza mayor que legitime prórroga en los plazos de caducidad de la facultad determinadora que ejerce el SRI en torno a la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria de PETROBELL por retenciones de IR del mes de noviembre del año 2017.

6.4.5. Ello debido a que no se observan los dos requisitos del caso fortuito o fuerza mayor: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. Un hecho imprevisible, por definición, es aquel que no se ha podido prever, mientras que, un acontecimiento es irresistible cuando a pesar de haberse desplegado la actividad pertinente, conforme a la diligencia exigible en el caso concreto, no ha podido sustraerse de sus efectos, por lo que, el incumplimiento se produce de todas formas, es más, la parte demandada no aporta medios de prueba que pudiera justificar aquello, en el caso concreto. Por ello, se concluye que la notificación del Acta de Determinación No. 17102124901085044 se realiza cuando su emisor perdió competencia

para aquello, lo que provoca su invalidez al configurarse el presupuesto previsto en el art. 139.1 del CT, así como de la Resolución No. 117012022RREC129022 dictada en el reclamo administrativo de la actora.

6.4.6. La jurisprudencia de esta Sala de Casación ya se ha pronunciado al respecto de la *errónea interpretación* del art. 30 del CC (juicio No. 17510-2021-00312, de 21 de junio de 2024) y ha manifestado que, el análisis realizado por el Tribunal *A quo* con respecto a la caducidad y la aplicación de la Resolución No. NAC DGERCGC2000000074 de 16 de diciembre de 2020, en concordancia con el art. 30 del Código Civil, es acertado al concluir que, no ha existido caso fortuito ni fuerza mayor para que puedan suspenderse los plazos y términos dispuestos por el potenciamiento de la plataforma tecnológica del SRI; motivo por el cual dicha suspensión no es considerada para la verificación de la notificación oportuna o no del acto de determinación.

6.4.7. En virtud de ello, esta Sala no evidencia la errónea interpretación del art. 30 del Código Civil, pues los juzgadores le dan a dicha norma el significado que le corresponde al señalar que debe existir imprevisibilidad e irresistibilidad para que se configure fuerza mayor o caso fortuito; pronunciamiento que tiene íntima relación con la supuesta ***falta de aplicación*** del art. 2 de la Resolución No. NAC- DGERCGC20-00000074 (R.O. No. 352, de 17 de diciembre de 2020), pues dentro del análisis integral y conjunto de la figura del caso fortuito y fuerza mayor, llega a la conclusión de que no existía justificación suficiente para la suspensión de plazos y términos en la potenciación de la plataforma tecnológica del SRI, lo que constituye un hecho probado, no se observa el yerro que se alega, pues sólo si prosperaba el reconocimiento del caso fortuito o fuerza mayor, correspondía aplicar la mentada resolución, por tanto, no correspondía que se aplique en el presente caso. En este punto vale mencionar que, la Corte Constitucional dictó la sentencia No. 221-IA/23 de 2 de agosto de 2023 (párr. 112.1, 127 y 131) en la que se estableció que, si bien la Resolución No. NACDGERCGC2000000074 no viola los principios de irretroactividad y publicidad al entrar en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial, no obstante ª *no se identifica que el SRI haya presentado una justificación que permita concluir que el artículo 2 de la resolución 074 se basó en un evento imprevisible e irresistible. Al contrario, se verifica que arbitrariamente se suspendió plazos y términos, sin que medie siquiera una justificación al*

respecto [¼] *y el artículo 2 de la resolución 074 es incompatible con el derecho a la seguridad jurídica, en su elemento certeza, dado que, en la suspensión de plazos y términos para la optimización digital de sus procesos y aplicativos del SRI, no se presenta una justificación que tenga relación con un caso fortuito ni fuerza mayor, por lo que, corresponde expulsar del ordenamiento jurídico el artículo 2 de la resolución 074*º . Por ello, esta Sala de Casación verifica que, aún en el caso de que se hubiera aplicado dicha disposición (que no es el caso), en la actualidad, no forma parte del ordenamiento jurídico ecuatoriano, y es de obligatorio cumplimiento para esta Sala Casacional.

6.4.8. Finalmente, como consecuencia directa del vicio alegado por falta de aplicación de la resolución referida, el recurrente señala que se ha producido una **indebida aplicación** del art. 95 del CT. Resulta evidente que, al no haber prosperado la suspensión del plazo del 24 de diciembre de 2020 al 1 de enero de 2021, la consecuencia lógica es que el Tribunal de instancia no considerela Resolución No. NACDGERCGC2000000074 pues consta como hecho probado que no reúne los requisitos de imprevisibilidad que califican al caso fortuito y fuerza mayor , por lo que, verificado que está fuera del plazo previsto de un año, concluya que operó la caducidad de la facultad determinadora y, en consecuencia, declare de acuerdo con la realidad fáctica, que incluye la valoración de los medios probatorios, la caducidad de la facultad determinadora. Pero, se observa que por otro lado, el Tribunal declara la nulidad de la resolución impugnada, por considerar que ésta fue expedida sin competencia, en razón del paso del tiempo. Por ello, se desestima el cargo planteado pues esta norma era la llamada a regular el asunto controvertido, como se ha podido constatar de los hechos probados en instancia, más aún si lo que pretende la administración tributaria es que exista una nueva consideración con respecto a los hechos y la valoración probatoria, pues ello se encuentra vedado a esta Sala de Casación.

Con los antecedentes expuestos y bajo los hechos probados en instancia, que no pueden ser alterados por el caso 5 propuesto por el recurrente, no se configura la errónea interpretación del art. 30 del Código Civil, menos la falta de aplicación del artículo 2 de la Resolución No. NACDGERCGC2000000074, de 16 de diciembre de 2020, ni la indebida aplicación del art. 95 del Código Tributario, en función del análisis realizado precedentemente.

7. Decisión

7.1. Por los fundamentos expuestos, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, resuelve:

7.2. NO CASAR la sentencia de 27 de febrero de 2023, las 12h13, que por mayoría dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación 17510-2022-00246.

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

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por el caso 5 del art. 268 del COGEP por los vicios que alega el recurrente ya que, de los hechos probados, queda demostrado que no existió caso fortuito ni fuerza mayor respecto de la Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000074, de 16 de diciembre de 2020, por tanto, no podía validarse una suspensión de plazos y términos, lo que conllevó a que opere la caducidad de la facultad determinadora de la administración tributaria con respecto del Acta de Determinación No. 17202124901085054, por supuestas diferencias en las retenciones en la fuente del impuesto a la renta del período noviembre de 2017 con la debida aplicación del art. 95 del CT.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

266148082-DFE

Juicio No. 01501-2019-00080 RESOLUCION 484-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 9 de julio del 2025, las 14h32.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar los vicios sustentados en los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido la falta de aplicación de normas de derecho procesal. Sin embargo, ha considerado que las compañías holding o tenedoras de acciones no tienen la calidad de sujeto pasivo del impuesto de patente municipal ni del 1,5 por mil sobre los activos totales, por lo que ha resuelto casar el fallo recurrido y disponer la devolución de lo indebidamente pagado con fundamento en la falta de aplicación del artículo 122 del Código Tributario, al amparo del caso quinto del artículo 268 del COGEP.

VISTOS: La abogada Carla Cristina Alba Crespo, en calidad de procuradora judicial del señor Álvaro Santiago Jaramillo Crespo, representante legal de la compañía NOVAHOLDING S.A., interpone recurso de casación en contra del fallo dictado el 12 de marzo de 2020, a las 14h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00080.

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=QUITO 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 GILDA ROSANA MORALES ORDOÑEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021, 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 24 de febrero de 2025, a las 09h52 (fj. 42 exp. Casación), se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores José Suing Nagua (Ponente), Gustavo Durango Vela y Rosana Morales Ordóñez, Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; no obstante, a través del acta de sorteo de 01 de julio de 2024, a las 14h00, se encargó al Dr. Diego Gordillo Cevallos, Conjuez Nacional Temporal, el despacho del Dr. José Suing Nagua, a partir del 03 de julio de 2024, asumiendo la calidad de Juez Nacional Encargado y consecuentemente la ponencia de la presente causa. **1.5.-** En tal virtud, según lo que dispone el artículo 160.1 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal en su actual integración es el conformado por los doctores Diego Gordillo Cevallos, Juez Nacional Encargado, Ponente; Gustavo Durango Vela, Juez Nacional Encargado; y, Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional; quienes avocan conocimiento y son competentes para resolver el presente recurso de casación.

2.- Validez procesal.- De la revisión del proceso no se observa ninguna circunstancia que pueda afectar su validez procesal y tampoco existe nulidad alguna que declarar, como así lo manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día lunes 07 de julio de 2025, a las 11h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- De la sentencia de instancia se desprende que la controversia radica en: *ª Establecer si en el presente caso se ha producido un pago indebido de los Impuestos de Patentes Municipales, 1.5 por mil sobre los Activos Totales y Tasa de Seguridad Ciudadana por los años 2016, 2017 y 2018, por cuanto la compañía alega que no sería sujeto pasivo ni se habría configurado el hecho generador de aquellos tributos.º* . (fs 270 vuelta - 271 expediente de instancia). **3.2.- Resolución impugnada.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en el fallo antes referido resolvió: *ª resuelve declarar sin lugar la demanda presentada por NOVAHOLDING S.A. en contra del DIRECTOR FINANCIERO DEL GAD MUNICIPAL DEL CANTÓN CUENCA y subsidiariamente del ALCALDE Y PROCURADOR SÍNDICO DEL GAD MUNICIPAL DEL CANTÓN CUENCA, y, como consecuencia se confirma la validez legal de la resolución No. 8860 de fecha 05 de junio de 2019.º* . (fs. 274 vuelta y 275 expediente de instancia).

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 21 de julio de 2020, 17h31, la abogada Carla Cristina Alba Crespo, en calidad de procuradora judicial de la compañía NOVAHOLDING S.A., interpone el recurso de casación en contra del fallo antes referido, con fundamento en la causal quinta del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos, por el vicio de falta de aplicación de los artículos 15, 16, 122 y 306 del Código Tributario; y por el caso primero del artículo 268 del COGEP por el vicio de falta de aplicación del artículo 306 del Código Orgánico General de Procesos. **3.4.- Calificación.-** El Tribunal de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 28 de julio de 2020, a las 09h52, en los términos de los artículos 266, 269 y 271 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 25 de noviembre de 2024, a las 12h25, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, en su calidad de Conjueza de la Sala dispuso a la parte recurrente que aclare y complete su recurso en un término de cinco días. (fs. 19 y 20 vuelta expediente de casación). Posteriormente, mediante escrito presentado el 27 de noviembre de 2024, 11h39, la recurrente presenta la aclaración solicitada. (fs. 22 - 22 vuelta expediente de casación). Finalmente, en auto de 10 de diciembre de 2024, a las 10h16, la referida Conjueza de la Sala, resolvió admitir el recurso de casación propuesto en los siguientes términos: *ª 3.- Análisis del recurso.- Partiendo de aquello, se observa del contenido del escrito receptado el 27 de noviembre de 2024 que, el recurrente ha prescindido de la norma activada como infringida -artículo 305 del CT- que fue delimitada en su recurso de casación presentado el 21 de julio de 2020, en cumplimiento a lo requerido en el acápite ILIV.IV del auto emitido el 25 de noviembre del presente año; en consecuencia deviene en admisible su recurso de casación bajo las causales quinta y primera del artículo 268 del COGEP, en torno al yerro de falta de aplicación de las normas que acusa de infringidas -artículos 122, 15, 16 y 306 del CT y 306.6 del COGEP, respectivamente-, en observancia de la formalidad prevista en el numeral 4 del artículo 267 del referido cuerpo legal. 4.- Decisión.- En base de lo analizado, y en aplicación de lo establecido en los incisos segundo y tercero del artículo 270 del COGEP, se ADMITE el recurso de casación planteado por el recurrente - NOVAHOLDING.º* . (fs. 24 - 26 expediente de casación).

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1.- La casacionista para fundamentar su recurso al amparo del caso quinto, se refiere a la falta de aplicación del Art. 122 del Código Tributario y señala que el objeto de la controversia establecido dentro de esta causa fue el determinar si, en el presente caso, se ha producido un pago indebido de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, por lo que la norma pertinente y natural para resolver la causa era justamente la consignada en el Art. 122 del Código Tributario, ya que ésta regula a la institución tributaria del pago indebido. Expresa que para que opere el pago indebido, se requiere de dos

supuestos: 1. EL PAGO DEL TRIBUTO: menciona que en el apartado 6.2 de la sentencia, "no se discute en el presente caso y así consta en los comprobantes de pago que fueron actuados como prueba por ambas partes", y; 2. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN: Que en este caso puntual se circunscribe en determinar si la tesis del actor, la compañía no era sujeto pasivo de los tributos municipales en virtud de lo establecido en el Art. 429 de la Ley de Compañías y su norma interpretativa, y como consecuencia de ello no nació la obligación tributaria sobre los impuestos que pagó indebidamente; era la correcta o, en su defecto, si la tesis de la parte accionada, la compañía Holding si era sujeto pasivo y por tanto, nació la obligación tributaria era la pertinente. Y para ello, tal y como consta de la sentencia recurrida, las partes actuaron las pruebas pertinentes, conducentes y útiles para la resolución de la causa, debiendo por tanto el Tribunal A quo, aplicando el Art. 122 del Código Tributario, determinar si se cumplió o no este supuesto controvertido. No obstante, tal y como veremos en los siguientes puntos de este recurso de casación, el Tribunal de instancia, a pesar de ser la norma llamada para el caso en concreto, no aplicó el Art. 122 del Código Tributario y, bajo un sui géneris análisis, concluyó que el reclamo de pago indebido no correspondía, toda vez que, a su criterio, la compañía actora debía plantear una acción de impugnación en contra de la determinación efectuada por el GAD Municipal de Cuenca. (fs. 279 vuelta y 280 expediente de instancia). **4.2.-** A su vez, indica que el Art. 122 del Código Tributario lo que buscar es garantizar al contribuyente su legítimo derecho de acudir al respectivo órgano administrativo o jurisdiccional en busca de la restitución del valor cancelado indebidamente, y eso señores Jueces, al no haberse aplicado la norma invocada, ha sido negado en la sentencia recurrida, vulnerando no solo la tutela judicial efectiva, sino también a la seguridad jurídica que debe primar en todo Estado de Derecho. Por tanto, señala que a pesar de que el Art. 122 del Código Tributario era la norma que efectivamente daba solución al problema jurídico circunscrito en el objeto de la controversia, el Tribunal de instancia aplicó en su lugar el inciso primero del Art. 392 del COOTAD vigente a la fecha de emisión de los referidos títulos. En relación con el Art. 115 del Código Tributario y, bajo una breve referencia de estas normas, concluyó que la actora estaba facultada para *"presentar en el plazo de treinta días de producidos los efectos jurídicos en su contra, el reclamo administrativo en contra de cualquier conducta o actividad de las administraciones de los gobiernos autónomos descentralizados."* , cuando, insistimos, el objeto de la controversia era determinar si en el caso en concreto se había producido o no un pago indebido, más no si el contribuyente podía o no presentar un reclamo administrativo. Expresa que la aplicación de estas normas no solo dista de toda razón y lógica sobre el objeto de controversia, sino que deja al contribuyente en franca desventaja ante las armas y fuerzas del Estado, ya que no podría, bajo este concepto, cometer error alguno al momento de pagar tributos. (fs. 281 expediente de instancia). **4.3.-** La compañía recurrente menciona que la aplicación en la sentencia del inciso primero del Art. 392 del COOTAD vigente a la fecha de emisión de los referidos títulos, en relación con el Art. 115 del Código

Tributario, en lugar del Art. 122 del citado cuerpo normativo, no solo que lleva a conclusiones absurdas y alejadas al objeto de la controversia, sino que vulnera el derecho de los ciudadanos a contar con los recursos y medios para recuperar lo que fue cancelado al Estado sin que haya nacido la obligación tributaria por un error; lo cual a todas luces denota una afección al patrimonio del ciudadano y un enriquecimiento injustificado del Estado al mantener recursos que le fueron entregados cuando en derecho no le correspondía. Por lo que hace énfasis en que al no haber aplicado el Art. 122 del Código Tributario el Juzgador A quo simplemente dejó de resolver el punto de la controversia, ya que debemos insistir que era uno solo: determinar si en el caso concreto había o no pago indebido y, contrario a lo que debía, vulnerando el derecho de tutela judicial efectiva, desconociendo incluso la temporalidad de los hechos que evidencian que la empresa toma conciencia de su error cuando se publica la norma interpretativa al Art. 429 de la Ley de Compañías en el mes de agosto del 2018, la cual resuelve que "no correspondía un pago indebido" sino que se debía presentar un Reclamo Administrativo años atrás cuando la empresa incurría en el error de pensar que sí estaba obligada al pago. Expresa que ha sido determinante la infracción en la resolución de esta causa que si el Tribunal A quo habría aplicado el Art. 122 del Código Tributario el resultado evidente habría sido que, en apego con los hechos probados, al no ser la compañía Holding sujeto pasivo de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales, se habría declarado con lugar la demanda al haberse efectuado un pago de tributos cuando no existía la obligación jurídico tributaria para ello y, por tanto, se habría dispuesto la devolución de lo indebidamente pagado. (fs. 281 vuelta y 282 expediente de instancia). **4.4.-** Respecto de la falta de aplicación de los Arts. 15 y 16 del Código Tributario menciona que que si el Juzgador de instancia habría aplicado los artículos 15 y 16 del Código Tributario se habría confirmado que, contrario a la tesis del GAD Municipal de Cuenca, la compañía no fue sujeto pasivo de los tributos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales de los ejercicios fiscales 2016, 2017 y 2018 y que, por tanto, no se configuraron los presupuestos jurídicos establecidos en la Ley para el hecho generador de dichos tributos y para que efectivamente exista una obligación tributaria. Una vez determinado este hecho, expresa que el resultado evidente habría sido que la compañía actora satisfizo unos impuestos sin haber tenido la obligación legal para ello, haciendo a todas luces evidente que la Resolución No. 8860 fue dictada sin la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, ya que se debía aceptar el reclamo administrativo de pago indebido presentado por la empresa actora al amparo de lo establecido en los Arts. 122, 305 y 306 del Código Tributario. En definitiva, expresa que el vicio de falta de aplicación de los Art. 15 y 16 del Código Tributario tuvieron una incidencia directa en la resolución de la causa, ya que su omisión en el análisis de esta causa ocasionó que el Tribunal de instancia no pudiera analizar en derecho que al no haber nacido la obligación tributaria de NOVAHOLDING S.A., sobre los Impuestos de Patentes Municipales y del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, los pagos efectuados por dichos tributos

fueron realizados de manera indebida. (fs. 283 expediente de instancia). **4.5.-** La compañía recurrente acerca de la falta de aplicación de los Arts. 306 del Código Tributario menciona que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3, debió aplicar el Art. 306 del Código Tributario para resolver el objeto de la controversia, ya que del mismo se desprende que la compañía actora, en ejercicio de sus derechos y conforme el término establecido en el Art. 305 del mismo cuerpo legal, presentó el recurso administrativo de pago indebido ante el GAD Municipal de Cuenca no porque "no haya estado conforme con los valores determinados" sino que lo hizo porque no había nacido la obligación tributaria al no ser la empresa sujeto pasivo de los tributos municipales analizados. (fs. 283 vuelta expediente de instancia). **4.6.-** La compañía recurrente en su recurso menciona que en la sentencia recurrida en vez de aplicar el Art. 306 del Código Tributario, simplemente el Tribunal de instancia señala a los Artículos 392 del COOTAD y 115 del Código Tributario como los llamados a resolver la causa, indicando que en base a ellos la compañía debió presentar un reclamo administrativo en contra de los títulos de crédito que fueron emitidos en el mes de mayo de los años 2016, 2017 y 2018, desconociendo que recién en el mes de agosto del 2018 con la publicación de la norma interpretativa al Art. 429 de la Ley de Compañías la compañía toma conciencia de su error y verifica que nunca fue sujeto pasivo de los tributos municipales que por error había cancelado, y que por tanto cualquier vía para interponer un reclamo administrativo en contra de los títulos estaba prescrita; pero, principalmente, que la existencia de figura jurídica del pago indebido es justamente para que dentro de los 3 años subsiguientes al pago de los tributos que no correspondían se pueda efectuar el reclamo administrativo para su devolución. Con todo lo expuesto, y abonando una vez más a demostrar los yerros incurridos en la sentencia de instancia, señala que el Art. 306 del Código Tributario tenía una injerencia directa en la resolución de la causa, ya que con su aplicación se habría confirmado que la presentación del reclamo de pago indebido efectuado por la actora cumplía con los requisitos establecidos en la ley y que, por lo mismo, al ser pertinente la impugnación de la Resolución No. 8860, el Tribunal A quo debía declararla sin efecto por no haber considerado el GAD Municipal de Cuenca que NOVAHOLDING S.A., no ser sujeto pasivo de los Tributos de Patentes Municipales y del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, no se encontraba obligada a su pago en los años 2016, 2017 y 2018; debiendo, consecuentemente, disponer la devolución de lo indebidamente pagado. (fs. 284 expediente de instancia). **4.7.-** En cuanto a la causal primera, por la que alega la falta de aplicación del Art. 306 numeral 6 del Código Orgánico General de Procesos, menciona que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 3, debió aplicar el Art. 306 del COGEP para resolver el objeto de la controversia, ya que del mismo se desprende que la compañía actora, en ejercicio de su derecho a la defensa estaba facultada para interponer la acción en las condiciones en las que hizo; pues interpuso su reclamo dentro de los 3 años contados a partir del pago efectuado y, justamente a consecuencia de ese reclamo, la Autoridad Tributaria dictó la Resolución que fue materia de impugnación. (fs. 284

vuelta expediente de instancia). **4.8.-** La compañía recurrente menciona que la pertinencia del Art. 306 del COGEP en la resolución de la causa era claro, ya que de sus líneas se colige que el accionar de la empresa para reclamar sus derechos y buscar una tutela efectiva a fin de que se le restituya lo indebidamente pagado fue conforme a derecho; evidenciando así que el argumento esgrimido por el Juzgador de instancia de que la compañía *"debió presentar el correspondiente reclamo administrativo cuestionando dicho acto de determinación más no presentar un reclamo de pago indebido"* no es correcto, ya que la norma prevé, en concordancia con el Art. 306 del Código Tributario, que puede demandarse el pago indebido desde que efectuó el pago o desde la determinación; siendo por tanto excluyente una de la otra: es decir, reclamo cuando efectúe el pago, o; desde la determinación de tributos que no debian ser exigidos por mandato legal. (fs. 284 vuelta expediente de instancia). **4.9.-** Concluye el recurso mencionando que en la sentencia recurrida en vez de aplicar el Art. 306 del Código Orgánico General de Procesos, simplemente el Tribunal de instancia señala a los Artículos 392 del COOTAD y 115 del Código Tributario como los llamados a resolver la causa, indicando que en base a ellos la compañía debió presentar un reclamo administrativo en contra de los títulos de crédito que fueron emitidos en el mes de mayo de los años 2016, 2017 y 2018, desconociendo que recién en el mes de agosto del 2018 con la publicación de la norma interpretativa al Art. 429 de la Ley de Compañías la compañía toma conciencia de su error y verifica que nunca fue sujeto pasivo de los tributos municipales que por error había cancelado, y que por tanto cualquier vía para interponer un reclamo administrativo en contra de los títulos estaba prescrita; pero, principalmente, que la existencia de figura jurídica del pago indebido, que puede interponerse en un plazo de 3 años desde que se efectuó el pago es justamente para que, cuando el ciudadano se percate del error de haber pagado algo sin que exista la obligación legal para ello, no se quede en indefensión. Expresa que al no haberse aplicado el Art. 306 del COGEP, siendo una norma procesal pertinente para la causa, el Tribunal de instancia ha dejado en total indefensión a la compañía actora, ya que básicamente le ha cerrado las puertas a poder reclamar sus derechos a pesar de estar dentro del término legal para realizarlo, y así obtener, mediante la tutela judicial efectiva, la devolución de valores que fueron indebidamente pagados al no ser sujeto pasivo de los impuestos municipales de Patentes y del 1.5 por mil sobre los activos totales 2016, 2017 y 2018, siendo este un hecho probado en sentencia. (fs. 285 expediente de instancia). **4.10.-** En cuanto a la aclaración solicitada por la Conjueza, se advierte al respecto del caso quinto, solicita que no se tome en cuenta la norma infringida en el artículo 305 del Codigo Tributario ya que no es relevante para la resolución de la causa. En adelante ratifica las causales con los respectivos artículos mencionados en el recurso. (fs. 22 y 23 expediente de casación). **4.11.- Contestación al recurso.-** Corrido traslado con el recurso admitido, no se ha dado contestación alguna al recurso interpuesto, mas sin embargo en audiencia de viva voz, el Dr. Angel Velastegui en su calidad de defensa técnica del GAD municipal de Cuenca,

manifiesta que al existir un precedente jurisprudencial sobre el asunto en cuestión, se acoge a lo que esta Sala resuelva.

5.- Delimitación del problema jurídico.- 5.1.- En base a los argumentos esgrimidos por la compañía recurrente, corresponde determinar si la sentencia impugnada ha incurrido en el caso primero del artículo 268 del COGEP, por falta de aplicación del artículo 306 numeral 6 del COGEP; o, en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por falta de aplicación de los artículos 15, 16, 122 y 306 del Codigo Tributario.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en los casos primero y quinto del artículo 268 del COGEP, admitidos por la Conjueza de la Sala, iniciará el análisis con el caso primero, por los efectos jurídicos que se podrían generarse en caso de su aceptación; y, en el evento de no prosperar, continuará con el análisis del caso quinto. Al efecto se considera:

6.2.- Caso primero.- *ª Cuando se haya incurrido en aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión y hayan influido por la gravedad de la transgresión en la decisión de la causa, y siempre que la respectiva nulidad no haya sido subsanada en forma legal.º* . **Falta de aplicación**.- *ª ocurre cuando el sentenciador niega en el fallo la existencia de un precepto, lo ignora frente al caso debatido. Es error contra ius, es rebeldía y desconocimiento de la norma. Es error de existencia de la norma por haberse excluido ésta en la sentencia.º* .[1]

6.2.1.- La norma señalada como infringida es: **a) Artículo 306 numeral 6 del Código Orgánico General de Procesos.-** *ª Art. 306.- Oportunidad para presentar la demanda. Para el ejercicio de las acciones contencioso tributarias y contencioso administrativas se observará lo siguiente: (...) 6. Las acciones de pago indebido, pago en exceso o devoluciones de lo debidamente pagado se propondrán en el plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación, según el caso. (...).º* .

6.2.2.- La casacionista para fundamentar su recurso alega, principalmente, que la vía empleada por la

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

accionante era la correcta para reclamar la devolución de lo indebidamente pagado, ya que se puede presentar la acción en un plazo de tres años desde que se produjo el pago o desde la determinación. Así, afirma que interpuso su reclamo dentro de los tres años contados a partir del pago efectuado, siendo que como consecuencia del reclamo interpuesto, la autoridad tributaria dictó la resolución que es materia de impugnación. Señala que el argumento del juzgador de instancia de que la compañía ª debió presentar el correspondiente reclamo administrativo cuestionando dicho acto de determinación más no presentar un reclamo de pago indebidoº no es correcto, pues el artículo 306 numeral 6 del COGEP en concordancia con el artículo 306 del Código Tributario establecen la existencia de la figura del pago indebido, que puede interponerse en el plazo de tres años desde que se efectuó el pago. Finalmente, que al no haberse aplicado el artículo 306 del COGEP se ha dejado en total indefensión a la actora, habiéndose cerrado las puertas para poder reclamar sus derechos a pesar de estar dentro del término legal para revisarlo, y obtener mediante la tutela judicial efectiva, la devolución de los valores que fueron indebidamente pagados. **6.2.3.-** El caso primero del artículo 268 del COGEP se refiere a la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, siempre que hayan viciado al proceso de nulidad insubsanable o causado indefensión. Así las cosas, esta Sala especializada no observa que los juzgadores de instancia han establecido que el reclamo de pago indebido fue interpuesto pasado el plazo de tres años desde que se produjo el pago, conforme dispone el artículo 306 numeral 6 del COGEP, de tal forma que hayan rechazado la demanda por falta de oportunidad en la presentación del reclamo. Lo que los juzgadores de instancia han decidido, es que no se debía interponer un reclamo de pago indebido, -cuya resolución administrativa es materia de impugnación en este juicio-, sino que se debía impugnar los resultados de la determinación tributaria. Así lo establecen los juzgadores en el considerando 7.5.3 de su fallo: *ª A pesar de lo señalado en el numeral anterior de este fallo, luego de que la compañía NOVAHOLDING S.A. ha pagado voluntariamente el valor de la determinación tributaria, mediante escrito de fecha 25 de febrero de 2019 (fs. 4 a 7), ha interpuesto un reclamo administrativo de pago indebido, cuya resolución es materia de impugnación en este juicio, sin tener en cuenta que al estar en desacuerdo con los resultados de la determinación practicada, tenía el camino expedito para presentar el correspondiente reclamo impugnatorio en contra de la determinación realizada, sin que para ello se requiera el pago previo de la obligación determinada, pues, en garantía del derecho a la defensa consagrado en el Art. 76 numeral 7 de la Constitución de la República, el inciso primero del Art. 392 del COOTAD vigente a la fecha de emisión de los referidos títulos, en relación con el Art. 115 del Código Tributario, facultaba a los administrados para que en el plazo de treinta días de producidos los efectos jurídicos en su contra, puedan & presentar reclamo administrativo en contra de cualquier conducta o actividad de las administraciones de los gobiernos autónomos descentralizados.©* , lo cual, efectivamente en el caso en estudio no sucedió, pues el actor interpuso un reclamo de pago

indebido en los términos de los artículos 305 y 306 del Código Tributario, cuya resolución administrativa ha sido revisada en sede judicial. **6.2.4.-** Asimismo, esta Sala de casación observa que la recurrente yerra al cuestionar la falta de aplicación de una norma procesal, la del artículo 306 numeral 6 del COGEP, olvidándose del efecto que tendría si se aceptara el vicio alegado, pues de prosperar, conforme la técnica casacional corresponde declarar la nulidad de la causa y devolver el proceso para que el Tribunal de instancia a fin emita una nueva sentencia de mérito y no como solicita en su recurso (6.2.1.4) que la Sala emita una nueva sentencia aceptando la demanda. Por lo expuesto el cuestionamiento no procede al amparo del caso 1 del art. 268 del COGEP, pues los efectos que pretende obtener el recurrente con la alegación del caso 1 referido, no son aquellos previstos por la técnica casacional, lo que vuelve incorrecta su elección del cargo. **6.2.5.-** En este orden de ideas, no se advierte una falta de aplicación del artículo 306 numeral 6 del COGEP, tanto más, no se ha viciado el presente proceso de impugnación de nulidad insanable y tampoco se ha causado indefensión a la actora, toda vez ha interpuesto la acción contencioso tributaria en curso y que actualmente se encuentra para análisis del fallo en esta instancia de casación. Si bien esta Sala especializada no comparte el análisis efectuado por los juzgadores distritales, la falta de aplicación de la norma acusada no ha configurado el presupuesto jurídico previsto en el artículo 268 numeral 1 del COGEP, de tal forma que corresponda declarar la nulidad del fallo, y en tal sentido, se desecha el caso primero interpuesto.

6.3.- 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* . **6.3.1.-** Las normas señaladas como infringidas son: **a) Artículo 15 del Codigo Tributario.-** *ª Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.º* . **b) Artículo 16 del Codigo Tributario.-** *ª Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.º* . **c) Artículo 122 del Codigo Tributario.-** *ª Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.º* . **d) Artículo 306 del Codigo Tributario.-** *ª Reclamo*

administrativo.- El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos: 1.- Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno; y, 2.- Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena. La autoridad administrativa tramitará y resolverá el reclamo con sujeción a lo previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo de este Código. La resolución que se dicte será impugnable ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, con arreglo al artículo 229.º . **6.3.2.-** En resumen, la casacionista para fundamentar su recurso señala que el objeto controvertido fijado por las partes, era determinar si existió o no un pago indebido, siendo que en la sentencia no se aplica el artículo 122 del Código Tributario a pesar de que la norma tributaria establece cuándo opera el pago indebido de un tributo. No obstante, el Tribunal de instancia a pesar de ser la norma llamada a gobernar el caso concreto, no la aplicó bajo el análisis de que el reclamo de pago indebido no correspondía, pues a criterio del Tribunal, la compañía actora debía impugnar la determinación tributaria, siendo que el objeto de la controversia no era determinar si la actora podía o no presentar un reclamo administrativo. Finalmente, que la aplicación de los artículos 392 del COOTAD y 115 del Código Tributario, en lugar del 122 ibídem, llevó a los juzgadores a conclusiones absurdas y alejadas del objeto de la controversia, vulnerando el derecho de la actora para recuperar lo que fue cancelado por error, sin que haya nacido la obligación tributaria. **6.3.3.-** El caso quinto del artículo 268 COGEP parte de hechos probados y no controvertidos. Así pues, en el caso, no está en discusión que la empresa actora, NOVAHOLDING S.A., es una compañía holding o tenedora de acciones y que impugnó el contenido de la Resolución No. 8860 que negó la devolución del pago indebido de los valores cancelados por concepto de pago de impuesto de patente municipal y de 1.5 por mil sobre los activos totales por los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018. Así también, del fallo impugnado se desprende a fojas 273 vuelta, que: *ª de allí que los comprobantes de pago de los años 2016, 2017 y 2018, que fueron actuados como prueba por ambas partes procesales, constan como antecedentes de dichos pagos los Títulos Nos. 25903, 1074 y 24706_000, emitidos el año 2016 por las sumas de US$ 3.012,77, US$ 2.420,39 y US$ 300,00; los Títulos Nos. 28716, 1561 y 24990_000, emitidos el año 2017 por las sumas de US$ 2.994,40, US$ 2.406,26 y US$ 300,00; y, los Títulos Nos. 33627, 1344 y 29355_000, emitidos el año 2018 por las sumas de US$ 2.977,89, US$ 2.393,56 y US$ 300,00 (fs. 206 a 212), títulos éstos que han sido emitidos, en el orden citado, por concepto de Patentes Municipales, 1.5 por mil sobre Activos Totales y Tasa de Seguridad Ciudadana, y en fecha anterior a la fecha de pago, con excepción de los del año 2018, puesto que los pagos han sido realizados el 12 de mayo de 2016, el 31 de mayo de 2017 y el 14 de mayo de 2018.- **Los valores así determinados han sido***

cancelados por la compañía NOVAHOLDING S.A., tema sobre el cual no se discute en el presente caso y así consta en los comprobantes de pago que fueron actuados como prueba por las partes.º . (El resaltado nos corresponde). **6.3.4.-** Corresponde volver a citar el objeto de la controversia establecido en el fallo impugnado: *ª Establecer si en el presente caso se ha producido un pago indebido de los Impuestos de Patentes Municipales, 1.5 por mil sobre los Activos Totales y Tasa de Seguridad Ciudadana por los años 2016, 2017 y 2018, por cuanto la compañía alega que no sería sujeto pasivo ni se habría configurado el hecho generador de aquellos tributos.º* . **6.3.5.-** En este orden de ideas, esta Sala especializada considera que el artículo 122 del Código Tributario determina que se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el que se haya efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria conforme los supuestos que configuran el hecho generador. En tal sentido, ha quedado probado en el fallo impugnado que la actora es una compañía holding o tenedora de acciones y que canceló el impuesto de patente municipal y de 1.5 por mil sobre los activos totales de los años 2016, 2017 y 2018. De su parte, como quedó indicado, el fondo de la controversia se fijó en establecer si se produjo o no un pago indebido de los impuestos en cuestión, a efectos de determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución que atendió el reclamo administrativo. En tal sentido, al Tribunal de instancia le correspondía establecer si existió el pago y si este fue indebido, en aplicación no solo de la disposición legal acusada de falta de aplicación sino de lo que la línea jurisprudencial de la Sala ha reiterado sobre el tema. No está en discusión la existencia del pago pues así lo deja sentado el Tribunal de instancia en su decisión, por lo que resta verificar si el mismo resulta indebido de conformidad con la normativa aplicable. Sobre el tema, la Sala ha sostenido[2] que la interpretación del artículo 429 de la Ley de Compañías realizada por el artículo 62 de la Ley Orgánica de Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal de agosto de 2018, aclara la naturaleza de las compañías holding y determina que mientras no tengan actividades económicas gravadas con el impuesto a la renta, no son sujetos pasivos de los impuestos del 1.5 por mil a los activos totales y a las patentes municipales. La disposición establece: *ª Disposición interpretativa del artículo 429 de la Ley de Compañías. Interprétese el inciso primero del Artículo 429 de la Ley de Compañías en el sentido de que, dada la naturaleza específica de las compañías holding o tenedoras de acciones, mientras estas sociedades no tengan actividades económicas, entendiéndose por tales las actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales gravadas con impuesto a la renta, las mismas no tendrán la calidad de sujeto pasivo de los impuestos de Patentes municipales y del 1,5 por mil sobre los activos totalesº* , disposición que determina que las compañías holding o tenedoras de acciones como la del presente caso, mientras no tengan actividades económicas gravadas con el impuesto a la renta, no tienen la

2 Resolución del recurso de casación No. 01501-2019-00078 de 1 de noviembre del 2022, las 12h42.

calidad de sujetos pasivos de los impuestos de patentes municipales y del 1.5 por mil sobre los activos totales, por lo que los valores pagados por tales impuestos son indebidos. Con lo indicado, al tenor de la norma interpretativa, el pago realizado por la empresa actora al GAD municipal de Cuenca, por concepto de impuesto a los activos totales y patentes municipales por los años 2016, 2017 y 2018, son indebidos, evidenciándose la falta de aplicación del artículo 122 del Código Tributario, por lo que, aceptándose el cuestionamiento en análisis, corresponde disponer su devolución. **6.3.6.-** Esta Sala Especializada considera necesario destacar que justamente el reclamo de pago indebido procede contra un erróneo acto de determinación u otro acto del que no se hubiere presentado reclamo alguno, y lo que persigue esta figura es proveer de los mecanismos legales a los sujetos pasivos para que, cuando han procedido a un pago de valores determinados, evidenciándose posteriormente que no debían hacerlo pues la determinación fue errónea, puedan recuperarlos por ello; resulta carente de asidero señalar que lo que procedía era presentar un reclamo contra el acta de determinación, pues esta procede cuando el sujeto pasivo no se encuentra conforme con los valores determinados, mientras que el pago indebido, procede justamente cuando ha existido un pago y no se ha discutido el acto que lo determina, sino que se ha procedido a pagar conforme a éste último, tanto así que este criterio fue elevado ante el Pleno de la Corte Nacional de Justicia de lo cual se generó el precedente jurisprudencial obligatorio contenido en la Resolución No. 092023 que en lo pertinente dispone: *ª El reclamo de pago indebido que contempla el artículo 306, numeral 1 del Código Tributario procede cuando se realiza un pago en función de un erróneo acto de determinación tributaria, sobre el que no se hubiere presentado reclamo alguno, acto firme, lo cual permite el ejercicio del derecho de defensa de los administradoº ,* sin que sea necesario analizar los demás cuestionamientos, con sustento en el mismo caso quinto del artículo 268 del COGEP, tanto más que esta Sala estima necesario destacar la lealtad procesal del accionar de la defensa técnica de la GAD municipal de Cuenca (Dr. Angel Velastegui) en la presente causa, lo cual denota la altura del debate bajo los principios que regulan el ejercicio profesional del derecho, frente a los precedentes que han sido vertidos por esta Sala, accionar que sin duda se espera se replique en otros casos y sujetos procesales.

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.- CASAR el fallo dictado el 12 de marzo de 2020, a las 14h07, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Cuenca, provincia del Azuay, en el juicio de impugnación No. 01501-2019-00080, declarar la ilegalidad y nulidad de la Resolución No. 8860 de 5 de junio de 2019, expedida por el Director Financiero Municipal del GAD Municipal del cantón Cuenca, y declarar procedente el reclamo de pago indebido por impuestos del 1.5 por mil a los activos totales y patentes municipales, realizados por la empresa actora por los años 2016, 2017 y 2018, ordenando su devolución con los respectivos intereses, de conformidad con la ley.

7.3.- No se dispone la devolución de la tasa de seguridad ciudadana reclamada en la especie, por no haberse sustentado aquello y no formar parte del análisis realizado en atención al recurso de casación interpuesto.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

FUNCIÓN JUDICIAL

266148814-DFE

Juicio No. 09501-2019-00159 RESOLUCION 485-2025

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

AUTOR/A: GORDILLO CEVALLOS DIEGO PATRICIO

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, miércoles 9 de julio del 2025, las 14h36.

Lectura de fácil comprensión

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el vicio sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, ha considerado que no se ha producido una errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del COIP en su interpretación y alcance literal, razón por la cual se resolvió no casar el fallo impugnado.

VISTOS: La abogada María Paz Muñoz Torres, Procuradora Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, ha interpuesto recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 13 de enero de 2020, a las 14h34, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00159. De ello, frente a 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 solo Constitución o CRE)*; artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial *(léase también COFJ),* 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 24 de febrero de 2025, a las 10h07 (fj. 23 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.

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

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

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

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

2.- VALIDEZ PROCESAL.- De la revisión al 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 técnicas, en la audiencia de casación llevada a cabo el día lunes 07 de julio de 2025, a las 14h45.

3.- ANTECEDENTES PROCESALES.- 3.1.- El Tribunal de instancia, en audiencia preliminar conjuntamente con las partes procesales, fijaron los puntos de controversia y objeto del debate, en los siguientes términos: *ª 1.- Determinar a validez del acto impugnado No. SEANE-DNJ-0055-RE; 2.- Establecer si existió el error de hecho y de derecho por el cual la actora insinuó el Recurso de Revisión que fue negado en sede administrativo.º* [sic] (fj. 112 exp. de instancia). **3.2.-** El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en sentencia de 13 de enero de 2020, a las 14h34, resolvió: *ª (...) declarar CON LUGAR la demanda presentada por la señora ERNA MARIA AGUIRRE PALACIONES, y declarar la nulidad de la Resolución Impugnada No. SENAE-DNJ-2019-0055-RE del 22 de febrero del 2019, y de su antecedente la resolución No. SENAE-SZCA-2017-0222-RE, dictada el 15 de Mayo del 2017 por el Subdirector de Zona de Carga Aérea del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, razón por la cual se deja sin efecto la multa impuesta y por ende, la baja de la contabilidad fiscal. (...)º* [sic] (fj. 115). **3.3.-** La Procuradora Judicial del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador *(en adelante solo SENAE, autoridad o administración aduanera, o, entidad o institución demandada)*, interpuso recurso de casación con fundamento en los casos 2 y 5 del artículo 268 del COGEP, por los cargos de falta de motivación y errónea interpretación de una norma de derecho sustantivo (fjs. 117 a 123), el cual fue calificado de oportuno por los jueces de instancia en auto de 26 de febrero de 2020, a las 16h32 (fj. 125), quienes dispusieron 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.- Calificación y admisión del recurso.- 4.1.1.- Mediante auto de 21 de noviembre de 2024, a las 08h47 (fj. 4 exp. casacional), el Dr. Marco Albán Zambonino, en su calidad de Conjuez Nacional Temporal de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, realizó el examen de admisibilidad del recurso, disponiendo que el mismo sea aclarado y completado conforme lo previsto en el segundo inciso del artículo 270 del COGEP, debiendo la recurrente señalar con una adecuada fundamentación, los motivos por los cuales se habría producido la deficiencia motivacional, así como demostrar el error de interpretación de la norma sustantiva y cómo debió haber sido su sentido o alcance correcto. **4.1.2.-** Por lo que, a través de escrito presentado el 28 de noviembre de 2024, a las 09h52 (fjs. 13 a 16), la Abg. Elena Milena López López, en calidad de Procuradora Judicial de la autoridad aduanera, conferida por la Abg. Adriana Vanessa León Suárez, Directora Nacional Jurídica Aduanera (E) del SENAE de la época, conforme se acredita de la documentación constante de foja 6 a 12 del expediente de casación, comparece para presentar el escrito de complementación, mediante el cual da cumplimiento a lo dispuesto por el prenombrado Conjuez en la referida providencia. **4.1.3.-** Consecuentemente, en auto de 16 de diciembre de 2024, a las 11h55 (fjs. 18 a 21), el prenombrado Conjuez Temporal, examinó el escrito de complementación, del cual al analizar su contenido, admitió el recurso de casación interpuesto exclusivamente por el caso quinto del artículo 268 del COGEP, bajo el cargo de errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del Código Orgánico Integral Penal *(léase solo COIP)*, toda vez que sobre el repudio de la falta de motivación, sustentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, se señala que la institución casacionista no logró construir una proposición jurídica completa respecto a los motivos por los cuales la sentencia carecería de motivación, al proponer netamente alegaciones generales que denotarían una inconformidad de su parte, de manera que se evidenció una falta de técnica casacional en la formulación de dicho cargo; por lo cual, luego de admitir parcialmente el recurso de casación, el Dr. Marco Albán Zambonino dispuso que se corra traslado de su contenido a la contraparte, a fin de que emita su respectivo pronunciamiento, y que se remita el proceso íntegro a los jueces de esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para continuar con la sustanciación respectiva.

4.2.- Fundamentación del recurso.- 4.2.1.- Mediante escrito presentado el 20 de febrero de 2020, a las 16h57, la Abg. María Paz Muñoz Torres, invocando la calidad de Procuradora Judicial del SENAE, conferida por la Abg. María Alejandra Muñoz Seminario, Directora General del SENAE de aquel entonces, conforme lo tiene acreditado en la documentación que consta a fojas 59 y 60 del expediente de instancia, interpuso recurso de casación en contra del fallo dictado el 13 de enero de 2020, a las 14h34, emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón

Guayaquil, provincia del Guayas, fundamentando su recurso en los casos 2 y 5 del artículo 268 del COGEP, por cuanto estima que se incurrió en la falta de motivación de la sentencia y en la errónea interpretación de una norma de derecho sustantivo; sin embargo, acorde a lo señalado en el considerando 4.1.- que antecede en esta sentencia, el análisis por parte de este Tribunal Casacional, se ceñirá estrictamente al cargo y caso admitidos por el Conjuez Nacional Temporal, esto es, el caso quinto del artículo 268 del COGEP por cargo de errónea interpretación del artículo 299 del COIP. **4.2.2.-** En ese contexto, la casacionista comienza su escrito por destacar la importancia del derecho a la seguridad jurídica, consagrado en el artículo 82 de la Constitución de la República, del cual realiza una cita textual, explicando que comprende la obligación de todos los Tribunales de administración de justicia, de respetar y garantizar el cabal cumplimiento del ordenamiento jurídico, la correcta aplicación de los preceptos normativos a los elementos fácticos que se subsumen, así como la ejecución de los efectos jurídicos previstos en las normas de derecho vigentes; a continuación, transcribe la parte de la sentencia en la que estima que se produjo el vicio de errónea interpretación, procediendo a relatar brevemente los antecedentes de la causa, de los cuales se tiene que la misma versa en torno a un procedimiento sancionatorio iniciado por el SENAE en contra la señora Erna María Aguirre Palacios *(en adelante pasajera, presunta infractora o parte actora)*, debido a que la misma, habría ingresado al país sin declarar que dentro de su equipaje estaban contenidos bienes tributables, por lo que se le impuso una sanción pecuniaria al haber adecuado su conducta a lo determinado en el numeral 3 del artículo 299 del COIP, esto es, defraudación aduanera por no declarar la cantidad correcta de mercancías, ante lo cual, la actora habría presentado un reclamo administrativo y un posterior recurso de revisión, que fueron declarados sin lugar en sede administrativa. **4.2.3.-** Continuando con su fundamentación, cita la norma de derecho que estima infringida, así como el considerando 7.7) del fallo de instancia, alegando que dentro de éste sería evidente la errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del COIP, por cuanto ±a su entendimiento± dicha norma contemplaría el presupuesto de que al no presentarse la declaración aduanera de importación, el sujeto pasivo incurre en la conducta de defraudación aduanera prevista en el mentado numeral y artículo, por no declarar la cantidad correcta de mercancías importadas; más sin embargo, señala que los jueces de instancia consideraron que no puede haber una declaración incorrecta de mercancías sin tan siquiera existir una declaración por parte de la pasajera, habiendo distorsionado ±a su criterio± las disposiciones que la norma sustantiva establece, puesto que ésta determinaría la acción negativa de ªno declarar la cantidad correcta de mercancíasº como parte de sus preceptos, mientras que los jueces determinaron que los mismos no se cumplieron, pues arribaron a la conclusión de que no era posible establecer que la conducta del sujeto pasivo se configuraba como una «declaración incorrecta», transformando así el sentido de la norma a una acción positiva de ªdeclarar de manera incorrecta la cantidad de mercancíasº y alterando de ese modo su alcance jurídico. **4.2.4.-** En esa línea, indica que

el artículo 299 del COIP contempla que se configura el delito de ª defraudación aduaneraº cuando una persona incurre en determinados actos con el fin de perjudicar a la aduana, entre ellos, sostiene que dentro del numeral 3 del mismo articulado, se incluye la conducta específica de no declarar la cantidad correcta de mercancías, indistintamente si se declara solo una parte de lo ingresado o si se omite presentar la declaración de las mercancías ingresadas al país, de lo cual, ahondando en el escrito de complementación del recurso, la autoridad aduanera señala que al no haber presentado su declaración, la señora Erna Aguirre tampoco pudo declarar la cantidad correcta de mercancías consideradas como bienes tributables que traía dentro de su equipaje, razón por la cual alega que la pasajera incurrió en la conducta establecida en el numeral 3 del artículo 299 del COIP, cuestión que inclusive se encontraría respaldada en la resolución que establece el ª Procedimiento General para el Despacho de Equipaje de Viajeros a través de las Salas de Arribo Internacional del Ecuadorº, en la que se determinaría que en los casos en que un pasajero no declare las mercancías tributables con un valor mayor a DOS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 00/100 (USD $ 2.000,00), incurre en el delito de defraudación aduanera, en virtud de lo cual, sostiene que para que el delito se configure por la causal indicada, basta con que no se declare en el formulario correspondiente los bienes tributables que se ingresan al país. **4.2.5.-** Finalmente, manifiesta que la trascendencia del vicio radica en que toda vez que el Tribunal *A quo* habría realizado una interpretación equívoca del espíritu del numeral 3 del artículo 299 del COIP, resolvió aceptar la demanda presentada y declaró la nulidad del acto administrativo impugnado así como su antecedente, habiendo generado un grave perjuicio a la administración aduanera, en vista de que tal institución dejaría de percibir los valores correspondientes por los tributos rectificados. **4.2.6.-** Concluye su escrito de interposición del recurso, con la siguiente petición: *ª(...) Por las consideraciones precedentes, solicito a ustedes señores Jueces, se dignen calificar el presente recurso de casación, interpuesto dentro del término de ley y cumpliendo las formalidades establecidas en el Código Orgánico General de Procesos, disponiendo que el presente proceso pase a conocimiento y resolución del Superior, para que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, actuando en justo derecho, CASE la Sentencia dictada por la el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Guayaquil, en fecha 13 de enero de 2020 y notificado el 14 del mismo mes y año, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2019-00159. (...)º* [sic] (fj. 123 vta. exp. de instancia).

4.3.- Contestación al recurso.- Corrido traslado con el recurso admitido parcialmente, no se observa contestación alguna por parte de la actora.

5.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.- Frente a los argumentos esgrimidos por la

institución casacionista, corresponde determinar si la sentencia de instancia ha incurrido en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, por errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del Código Orgánico Integral Penal.

6.- ANÁLISIS.- Este Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, para resolver el problema jurídico planteado, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP, admitido parcialmente por el Conjuez Nacional Temporal, reflexiona lo siguiente:

6.1.- Determinación de causales.- El recurso de casación se fundamenta en el caso 5 del artículo 268 del COGEP que dispone: *ª 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* . Se tiene entonces que, el numeral quinto contiene los denominados errores *in iudicando* en la sentencia, en otras palabras, la violación directa de la norma sustantiva. En este caso, de configurarse el yerro jurídico en 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 dados por probados en la sentencia.

6.2.- Conceptualización doctrinaria.- 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 ªLa casación en materia civilº, 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* [3]. Al respecto, acerca del entendimiento de la errónea interpretación, tenemos que el jurista Luis Tolosa manifiesta: *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]

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 Tolosa Villabona, Luis (2008). Teoría y Técnica de la Casación: Civil - Penal, Laboral - Penal Militar

6.3.- Normas aplicables al caso.- La norma de derecho que la recurrente estima infringida en la presente causa es la siguiente: **6.3.1.-** Código Orgánico Integral Penal: *ª Art. 299.- Defraudación aduanera.- La persona natural o jurídica que perjudique a la administración aduanera en las recaudaciones de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir, si realiza cualesquiera de los siguientes actos: (...) 3. No declare la cantidad correcta de mercancías. (...).º*

6.4.- Estudio del caso en cuestión.- En relación al recurso de casación planteado por la entidad demandada por el caso señalado, se considera lo siguiente:

6.4.1.- Resulta relevante tener presentes los objetos de controversia señalados en la sentencia y fijados por las partes de común acuerdo con el juzgador en la audiencia preliminar, mismos que se encuentran transcritos textualmente en el numeral 3.1.- de la presente sentencia. En ese sentido, es trascendental destacar de manera sucinta que en base a los argumentos expuestos en el considerando 4.2.- y subsiguientes que anteceden, dentro del presente recurso se acusa una errónea interpretación del artículo 299 del COIP, por cuanto la administración aduanera estima que los jueces de instancia, a pesar de reconocer la falta de declaración de mercancías de parte de la actora, concluyeron que su conducta no se adecuaba a lo establecido en el numeral 3 del artículo 299 del COIP, esto es, que incurrió en el delito de defraudación aduanera por no declarar la cantidad correcta de mercancías, en razón de que ±conforme las deliberaciones del Tribunal± no era posible determinar que la actora cometió un delito aduanero por no declarar la cantidad correcta de mercancías, cuando en la práctica nunca existió una declaración por parte de dicha persona en la que se determine una cantidad correcta o incorrecta de mercancías, conclusión que a entendimiento de la casacionista, contraviene el sentido expreso de la norma sustantiva en materia penal, dado que los jueces distritales habrían interpretado erróneamente sus presupuestos normativos al haber arribado a la decisión de aceptar la demanda, declarando la nulidad del acto administrativo impugnado y su respectivo antecedente (mismos que imponían a la presunta infractora una multa pecuniaria que fue dejada sin efecto), distorsionando así el sentido y alcance del tipo penal acusado, en virtud de lo cual radicaría la trascendencia del vicio alegado en la parte dispositiva del fallo.

6.4.2.- Frente a aquello, para iniciar el análisis del cargo alegado, cabe mencionar que en el caso de estudio se ha propuesto el caso quinto que contiene los errores *in iudicando*, por lo que se debe partir

- Acciones de grupo - Derecho Comparado. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley, pág. 361.

de los hechos probados y los no controvertidos, sin que sea pertinente la valoración de prueba ± conforme se estableció previamente en el considerando 6.1.- de esta sentencia±, teniendo como tales los siguientes: **i)** La señora Erna María Aguirre Palacios, en calidad de pasajera, ingresó al país bienes que fueron objeto de control aduanero, sin haber presentado el formulario aduanero simplificado, es decir, no declaró (fjs. 113 anverso y reverso y 114 vta. exp. de instancia, § 7.1.-, 7.2. lit. d), y 7.7)); **ii)** En virtud de dicha falta de declaración, el SENAE sancionó a la señora Erna Aguirre con una multa de CINCUENTA Y OCHO MIL TREINTA Y CINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 05/100 (USD $ 58.035,05) mediante Resolución No. SENAE-JSPA-2017-0009-RE de 10 de febrero de 2017 (fj. 114 vta., § 7.6)); **iii)** Tal sanción fue objeto de un reclamo administrativo de impugnación signado con el número 020-2017, que fue sustanciado y resuelto mediante Resolución No. SENAE-SZCA-2017-0222-RE de 15 de mayo de 2017, en la que se negó el reclamo administrativo (fj. 114 vta., § 7.6)); **iv)** La pasajera insinuó recurso de revisión en contra de la resolución antes referida, el cual fue signado con el número 183-2017, que fue declarado sin lugar a través de Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0055-RE de 22 de febrero de 2019, suscrita por el Director Nacional Jurídico del SENAE de ese entonces, configurándose en el acto administrativo impugnado en esta vía jurisdiccional (fjs. 113 vta. y 114., § 7.3)). De tal manera que, cabe proseguir con el estudio del caso invocado, al tenor de las siguientes reflexiones:

6.4.3.- En primer lugar, es importante destacar que según se aprecia del considerando 7.4) en adelante de la sentencia recurrida, los jueces distritales al arrancar con el estudio del caso en cuestión, examinaron la legalidad de la Resolución No. SENAE-DNJ-2019-0055-RE (acto administrativo impugnado) previo al examen de procedencia de las causales insinuadas por la actora en su recurso de revisión, a saber, si hubo un error de hecho o de derecho en el antecedente que negó el reclamo administrativo y ratificó la sanción impuesta en contra de la señora Erna Aguirre, conforme lo establece el artículo 143 del Código Tributario, así como la Sentencia No. 163-2010 dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ambos instrumentos referidos en la sentencia de instancia, de lo cual se observa que los juzgadores llegaron a determinar que tanto el acto impugnado como su antecedente, incurrieron en nulidad insubsanable por motivo de una indebida motivación, al haberse aplicado una norma sancionadora que ±acorde a las deliberaciones del Tribunal± no correspondía con la infracción cometida por parte de la presunta infractora, con lo cual declararon con lugar la demanda propuesta, es decir, que los jueces atendieron el primer objeto controvertido para dar solución al litigio; frente a aquello, y sin que implique que esta Sala se encuentre de acuerdo con la forma en que fue resuelta la causa y el orden en el que fueron afrontados los cargos por parte de los jueces distritales, pasamos a analizar el caso casacional invocado y aceptado por parte del Conjuez dentro del presente recurso.

6.4.4.- Dicho así, acerca del vicio acusado sobre la errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del COIP, esta norma sustantiva se encuentra interpretada en el numeral 7.7) del fallo recurrido, lo cual en efecto abarca el cumplimiento del primer requisito para que prospere el cargo invocado; no obstante, de dicha parte de la sentencia no se advierte ninguna clase de apreciación o interpretación errada que contraríen las disposiciones de sus enunciados jurídicos, puesto que los jueces han entendido el alcance correcto del presupuesto normativo en su tenor literal, pues acorde a los hechos probados en la causa ±delimitados en el considerando 6.4.2.- que antecede±, mismos que por técnica casacional y dado el caso propuesto conlleva el hecho de que se encuentran plenamente aceptados por los sujetos procesales, el Tribunal *A quo* expresó que: *ª(...) De las pruebas analizadas, así como del contenido de las piezas procesales y las normas en vigencia, el Tribunal observa que no es un tema controvertido por las partes procesales que la actora al momento de su arribo al Ecuador, no presentó la declaración aduanera simplificada lo cual ha sido afirmado en el proceso por ambas partes, de tal forma que* ***no es posible que su conducta se constituya en una declaración incorrecta de mercancías****, que es el tipo penal que aplica la aduana para sancionarla, por cuanto,* ***no existió un acto previo declarativo por parte de la pasajera que pueda considerarse incorrecto****, por lo tanto,* ***no se consumó el acto típico antijurídico para aplicar lo dispuesto en el numeral 3 del art. 299 del COIP****, que consiste en ª no declarar la cantidad correcta de mercancíasº. (...)º* (fj. 114 vta. exp. de instancia, § 7.7), lo remarcado nos corresponde). Frente a aquello, se verifica que ±en efecto± los juzgadores han entendido la norma en su sentido estricto, ya que para que se adecúe la conducta del sujeto pasivo al tipo penal imputado, era necesario que se cumpla la condición de que la pasajera no haya ***declarado*** la cantidad **«correcta»** de las mercancías que llevaba dentro de su equipaje, situación que a todas luces fue pérdida de vista por la autoridad aduanera y que tampoco ha sido comprobada en el proceso, pues conforme se refirió con antelación, uno de los hechos probados es que la señora Erna Aguirre no llenó el formulario simplificado, es decir, que no presentó su declaración sobre los bienes tributables, por lo tanto, ¿cómo podría haber incurrido en un delito de defraudación aduanera por declarar una cantidad incorrecta de mercancías, cuando en la especie ni siquiera declaró una cantidad de mercancías que se pueda examinar para llegar a determinar si ésta era correcta o incorrecta?

6.4.5.- Para contestar a esta interrogante, la administración aduanera lo que pretende es que se emplee una interpretación extensiva de la norma, ante una circunstancia que ésta no prevé y que como tal, no puede quedar sujeta a una interpretación abierta, libre o discrecional, tanto más que el mismo cuerpo normativo penal que regula dicha infracción y la tipifica como un delito, prohíbe otro tipo de interpretaciones que no sea en su sentido literal[5], el cual fue evidentemente aplicado por los jueces de

5 Art. 13 del COIP, que establece: *"Art. 13.- Interpretación.- Las normas de este Código deberán*

instancia en su sentencia, por lo que no se advierte que el Tribunal Distrital haya incurrido en una errónea interpretación del texto normativo; aunado a ello, y partiendo que conforme la técnica casacional la errónea interpretación implica que la norma es la que gobierna y aplicable al caso en cuestión, más ha sido entendida en un alcance distinto por los juzgadores, y al caso en estudio, no se aprecia tampoco por parte del recurrente, cuál debía ser la interpretación asertiva a la norma por parte de los juzgadores, el cual es otro de los requisitos determinados por esta Sala para que el caso prospere; en otras palabras, la argumentación propuesta por la casacionista resulta incompleta, pues más allá de explicar cómo ±a su entendimiento ± se consuma el delito acusado, deviene en una fundamentación vaga y superflua sin ubicación del método de interpretación que a su decir debió operar para sustentar el presunto vicio jurídico en el que habría incurrido el fallo de instancia, denotando así también, la improcedencia del cargo alegado.

6.4.6.- Finalmente, esta Sala comparte el criterio expuesto en el numeral 7.8) de la sentencia recurrida, referente a que la administración aduanera tenía toda la potestad de ejercer su facultad sancionadora mientras ésta se encontraba vigente en razón del tiempo, más el acierto o desacierto en la tipicidad de la infracción tributaria consumada por la pasajera, no le es atribuible a la administrada, ni a los jueces distritales, menos aún a esta Sala, pues ya sea que el hecho ocurrido derive en una multa o sanción por una acción u omisión por parte del sujeto pasivo, pudiendo ésta ser determinada como una falta reglamentaria, una contravención o un delito aduanero, dicho proceder le corresponde única y exclusivamente a la administración aduanera, en el ejercicio de su referida facultad sancionadora. Por consiguiente, es menester recalcar que el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, además de requerir que sean observadas y respetadas las garantías del debido proceso, así como el derecho a la defensa, a la presunción de inocencia y a la seguridad jurídica que ampara a los administrados, deben sujetarse a los principios que rigen en materia penal, tales como como la tipicidad y la legalidad, mismos que en este caso no han sido considerados por la autoridad aduanera en su acto sancionador.

6.4.7.- Por todo lo expuesto, se concluye que dentro de la sentencia analizada no ha operado el vicio de errónea interpretación del artículo 299 numeral 3 del COIP, con sustento en el caso 5 del artículo 268 del COGEP, y por lo tanto, el recurso de casación interpuesto al carecer de asidero jurídico, es desechado.

---

interpretarse de conformidad con las siguientes reglas: 1. La interpretación en materia penal se realizará en el sentido que más se ajuste a la Constitución de la República de manera integral y a los instrumentos internacionales de derechos humanos. 2. ***Los tipos penales*** *y las penas* ***se interpretarán en forma estricta****, esto es,* ***respetando el sentido literal de la norma****. 3. Queda prohibida la utilización de la analogía para crear infracciones penales, ampliar los límites de los presupuestos legales que permiten la aplicación de una sanción o medida cautelar o para establecer excepciones o restricciones de derechos."* (lo resaltado es añadido).

7.- DECISIÓN.- Por los fundamentos que anteceden, 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**:

7.1.- NO CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, el 13 de enero de 2020, a las 14h34, en el proceso judicial No. 09501-2019-00159.

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

7.3.- Sin costas ni honorarios que regular.

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

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZ NACIONAL

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



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

JL/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.