EDICIÓN JURÍDICA

REGISTRO OFICIAL®
ÓRGANO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

FUNCIÓN JUDICIAL Y JUSTICIA INDÍGENA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

RESOLUCIONES Y JUICIOS

J17510-2019-00391, J17510-2020-00187, J17510-2021-00033, J09501-2022-00072, J09501-2022-00229, J13802-2019-00079

Año II - Nº 462 - 98 páginas
Quito, miércoles 18 de noviembre de 2026

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2019-00391 RESOLUCION 331-2026 292024900-DFE

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de mayo del 2026, las 12h45. VISTOS.- Comparece la abogada Dayana Urdánigo Palma en calidad de procuradora judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador e interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 17 de marzo de 2021, a las 12h35, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2019-00391.

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 (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2. El Pleno de la 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 19 de diciembre de 2025, las 14h09, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; 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

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

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

manifestaron los procuradores judiciales de las partes, en audiencia de casación llevada a cabo el día miércoles ,13 de mayo de 2026, a las 15h00.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- ª Establecer la legitimidad de la resolución nro. SENAE-DDQ-2019-0528-RE de 11 de julio de 2019, emitida por el director distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, con la cual declaró sin lugar el reclamo interpuesto en contra del aforo realizado a la declaración aduanera de importación nro. 055-2018-10-00875745, con la cual se importó el producto ª Enervit Jalea.º

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el fallo impugnado resuelve: ª ... aceptamos la demanda presentada por la compañía Laboratorios Sigfried S.A. En consecuencia, se declara la nulidad de la resolución nro. SENAE-DDQ-2019-0528-RE emitida el 11 de julio de 2019 por el director distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y del acto que le precedió¼ .-º

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 21 de abril de 2021, a las 11h13, la abogada Dayana Urdánigo Palma, procuradora judicial del Director Distrital de Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, presenta recurso de casación fundamentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP al considerar que la sentencia de instancia presenta el vicio de aplicación indebida del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República.

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 22 de abril de 2021, a las 13h16, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 8 de julio de 2025, a las 15h03, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, dispone que se aclare y complete el recurso de casación en el término de 5 días. Posteriormente, mediante escrito de 15 de julio de 2025, a las 11h08, la abogada Dayana Urdánigo Palma, procuradora judicial del Director Distrital de

Quito del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, presentó el escrito de aclaración del recurso de casación interpuesto. Finalmente, en auto de 17 de julio de 2025, a las 07h54, resuelve ADMITIR el recurso de casación sustentado en el caso quinto del artículo 268 del COGEP al considerar que la sentencia de instancia presenta el vicio de aplicación indebida del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. Se establece como antecedente en la presente controversia que LABORATORIOS SIEGFRIED S.A. es la empresa actora que importó el producto denominado ªENERVIT JALEAºX 120 ml mediante Declaración Aduanera con Refrendo No. 055-2018-10-00875745, estableciendo aranceles generados con base en la subpartida arancelaria No. 3004.50.10.00 relativa a los medicamentos de uso humano, generando el valor a pagar correspondiente al 5% de arancel ad valorem y 0% de IVA. En tanto que, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, luego del procedimiento de aforo modificó la partida original por la No. 2106.90.74.00 asignada a las ªpreparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parteº. Esto último dio paso a la liquidación adicional No. 39426855 en la cual se dispuso a LABORATORIOS SIEGFRED S.A. cancelar el 20% de arancel ad valorem por un valor de USD 2.830,27, así como al 12% de IVA por una cantidad de USD 2.728,48.

4.2. La compañía actora presentó un reclamo administrativo de impugnación en contra del aforo y liquidación adicional No. 39426855 el 29 de enero de 2019, signado con el número 014-2019-EI. El reclamo fue atendido mediante la Resolución No. SENAE-DDQ-2019-0528-RE de fecha 11 de julio de 2019, que se declaró sin lugar. Con sustento en lo antes mencionado la actora interpone demanda de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDQ-2019-0528-RE.

4.3. En el recurso de casación, la Administración Aduanera fundamenta en el caso quinto del artículo 268 del COGEP al considerar que la sentencia de instancia presenta el vicio de aplicación indebida del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República.

4.4. Para sustentar el cargo, la casacionista indica que el Tribunal A quo consideró que el desconocimiento del Registro Sanitario al realizar la clasificación arancelaria es ilegítima, y

que por ello los jueces estiman pertinente conocer el procedimiento seguido por el Estado Ecuatoriano a través del Servicio Nacional de Aduana a efectos de desconocer el criterio emitido a través de otra entidad. Como consecuencia de lo señalado, aplica la norma constitucional para dictar sentencia e indicar que la resolución objeto de la litis carece de motivación.

4.5. La Administración Aduanera sostiene que de la lectura de la sentencia es plausible colegir que, sin mayor análisis, ni atención a las normas de derecho, el Tribunal A quo determina que la resolución impugnada no se encuentra motivada, omitiendo e inaplicando la facultad del Servicio Nacional de Aduana para clasificar arancelariamente las mercancías que ingresan y salen del país bajo la razón de que se ha ª desconocidoº el Registro Sanitario en la fase meramente tributaria y aduanera. La casacionista resalta que la Autoridad Aduanera, previo a emitir la resolución recurrida, realizó un estudio químico farmacéutico en virtud de que se le solicitó a la importadora que presente la ficha técnica de los productos, pero aquello no ocurrió; en ese sentido, la entidad demandada manifiesta que el mentado estudio concluyó que la mercancía importada no era un medicamento, sino que se trata de un suplemento vitamínico pediátrico para lactantes y niños menores de 6 años, por lo que se ubica en la subpartida arancelaria No. 2106.90.73. La Administración Aduanera recalca que el Tribunal de instancia reconoce ese hecho, y que de ese modo el acto administrativo se encuentra plenamente motivado, volviendo impertinente al cargo acusado.

4.6. La recurrente alega que del objeto de la litis se puede colegir que este gira en torno a un asunto de clasificación arancelaria meramente tributario, y que así lo ratifica el voto salvado de la causa. A esta premisa la casacionista añade que no se puede desconocer la competencia privativa que tiene el Servicio Nacional de Aduana para llevar a cabo la clasificación arancelaria de las mercancías, independientemente de las potestades plenamente reconocidas para otras instituciones del Estado. Así también, la Administración Tributaria sostiene que, tal como consta en el artículo 82 del Código Tributario, los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad y legalidad, por lo que correspondía a la parte actora desvirtuar esa presunción, situación que afirma no ocurrió en el caso bajo análisis ni haber sido incluida en el voto de mayoría.

4.7. El Servicio Nacional de Aduana cuestiona el que el Tribunal A quo considere que el acto administrativo carece de motivación cuando a través de un informe técnico realizado por un químico farmacéutico de la Jefatura de Clasificación Arancelaria se demostró que la mercancía controvertida posee vitaminas A, B12 y D3, y que al tratarse de suplementos alimenticios compuestos por vitaminas la subpartida aplicable es la 2106.90.73.00 referente a los complementos y suplementos alimenticios que tengan como ingrediente principal una o más vitaminas. La Administración Aduanera expresa que con ese precepto es que procede con la reclasificación arancelaria dentro del ejercicio del control concurrente, por lo que se cumplió con el requisito de motivación al expedir un acto administrativo con expresión de los fundamentos de hecho, derecho y documentales que respalden la resolución cuestionada.

4.8. El Servicio Nacional de Aduana expone que la motivación consiste no solo en la enunciación de las normas jurídicas que justifican la actuación del poder público, sino también en la demostración de que estas resultan pertinentes para su aplicación en el caso concreto, así como de la relación con los medios de prueba aportados. Además, la casacionista arguye que, tal como lo determina el artículo 169 del COGEP, la carga de la prueba le corresponde a la parte actora, hecho que no ha sucedido en el caso sub judice. La recurrente asevera que en el fallo recurrido se observa que éste indica que la resolución impugnada no cumple con los parámetros de motivación. Empero, la Administración Aduanera defiende que de la revisión de los antecedentes expuestos se puede dilucidar que la misma si obedece este requisito.

4.9. Para demostrar la pertinencia de la causal, la Autoridad Aduanera indica que la norma infringida no es la pertinente para esta causa en particular, puesto que, esta no ha sido la norma con la que debía el Tribunal A quo dilucidar el problema jurídico sometido a su consideración. Asimismo, la casacionista destaca que es posible verificar de la propia sentencia que se encuentra inmotivada puesto que, el actor no justificó que la mercancía materia de la litis deba clasificarse en la partida 3004. Además, la recurrente defiende que se ha indebidamente aplicado el artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República puesto que, no era la disposición llamada a resolver la causa porque no se vulnera el derecho a la defensa, esto en razón de que se respetó el debido proceso.

4.10. En cuanto a la incidencia del yerro de indebida aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, en la decisión impugnada, la Administración Aduanera considera que ejerció su facultad determinadora emitiendo un acto plenamente motivado y en cumplimiento de su competencia exclusiva, razón por la que, se reclasificó al producto importado, siendo materia netamente tributaria aduanera, que el actor no ha logrado de desvirtuar la legitimidad de la resolución impugnada. A esto, la casacionista adiciona que este es el único fundamento por el cual el juez plural de instancia desvirtúa la legalidad y legitimidad del acto impugnado, por lo que si no hubiese aplicado indebidamente la norma acusada, la resolución ratificaría la legalidad del mismo. Razón por la cual considera que se ha incurrido el vicio de indebida aplicación del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República cuando la norma correcta en aplicar es el artículo 169 del COGEP.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- Del análisis del expediente no se encuentra actuación procesal que refleje la contestación al recurso de casación.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso quinto del artículo 268 del COGEP por el vicio de aplicación indebida del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República, considera:

6.2.- El recurso de casación se fundamenta en el caso quinto 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 6.2.1. La norma que se estima infringida es el artículo 76 de la Constitución de la República: ª Art. 76. En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se

enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. 6.2.2. El vicio de aplicación indebida: se produce 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.º Para Calamandrei, al vicio de aplicación indebida puede llegarse ª(¼) por dos distintos modos que son perfectamente aplicables en nuestra técnica porque, o puede errarse al precisar las circunstancias de hecho que son relevantes para que la norma entre en juego (yerro de diagnosis jurídica), o pueda padecer equivocación al establecer la diferencia o semejanza que media entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.º (Luis Armando Tolosa Villabona, Teoría y Técnica de Casación: Civil, Penal, Laboral, Penal Militar, Acción de grupo, (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, 2008), 359.) 6.2.3. La recurrente sostiene que el fallo impugnado desconoce la competencia privativa que tiene el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador para reclasificar el producto importado dentro del control concurrente y ratificado mediante la Resolución impugnada, la cual para la Administración Tributaria cumplía con el requisito de motivación al expedir un acto administrativo, con expresión de los fundamentos de hecho, de derecho y de los documentos que respalden dicha resolución contrario a lo afirmado por la parte actora. De ahí que considera que la norma aplicable para la solución de la controversia es el art. 169 del COGEP puesto que la carga de la prueba, le corresponde a la parte actora, esto en razón de que no se ha vulnerado el derecho al debido proceso de la compañía importadora. 6.2.4. La Sala de casación destaca lo expuesto por el Tribunal de instancia en el considerando 6.2.1.1. del fallo impugnado: ª6.2.1.1. DE LA MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN NRO. SENAE-DDQ-2019-0528-RE: Uno de los argumentos de la actora es que el acto determinativo que impugna carece de motivación, por cuanto estima que éste carece de razonabilidad, lógica y comprensibilidad. En este sentido, este tribunal observa que el acto inicia justificando la competencia de su suscriptor para su expedición, así como de las normas procedimentales observadas en la resolución del reclamo administrativo de impugnación nro. 014-2019-EI. Detalla los antecedentes del reclamo, puntualiza la prueba actuada, analiza la clasificación arancelaria y en función del mismo, concluye que se trata de un suplemento vitamínico pediátrico para lactantes y niños menores de 6 años, por lo que lo ubica en la subpartida arancelaria nro. 2106.90.73. En los numerales 7.5.1, 7.5.2 y 7.5.3 del acto impugnado, se aclara que el reclamante no ha presentado ficha

técnica, pese a lo cual se ha realizado un estudio químico farmacéutico, en el que se concluyó que el producto no es un medicamento, en función de las razones constantes en el acto (7.5.6, 7.6 y 7.7.) El numeral 7.5.4 hace referencia al registro sanitario del producto, nro. 04097-MAE-02-06, y se explica que el mismo ampara al producto y no a la subpartida, en tanto éste no constituye el documento de control previo exigido como formalidad aduanera para el ingreso del producto al país y no como requisito para la determinación de tributos al comercio exterior. Hace un análisis de la competencia de la administración aduanera para reclasificar la mercancía y aplicar los tributos generados en consecuencia; y, en función de lo expuesto, decide declarar sin lugar el reclamo administrativo nro. 014-2019-EI y la liquidación complementaria nro. 39426855. No obstante, el acto no permite conocer el procedimiento legal que fue seguido por la administración aduanera para desvanecer la naturaleza que, bien o mal, fue otorgada al producto por el registro sanitario, lo cual, por su relevancia jurídica en tanto atenta contra el principio de seguridad, ha debido ser materia de análisis y justificación pormenorizada, tratándose de 2 actos administrativos dictados por el propio Estado ecuatoriano, la una en su calidad de autoridad sanitaria, conforme lo previsto en el articulo 4 de la Ley Orgánica de la Salud; y la otra, como sujeto activo de la obligación tributaria aduanera en ejercicio de su facultad determinadora, al tenor del artículo 111 del Código orgánico de la producción, comercio e inversiones, pues los 2 constituyen: ª¼ una declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directaº (articulo 98 del Código Orgánico Administrativo), siendo por ende ilegítimo el desconocimiento del acto previo -que se presume aceptado en tanto no ha sido cuestionado- sin que medie un procedimiento administrativo que lo extinga en debida forma, de acuerdo a lo previsto en el artículo 103 ibídem, teniendo presente todos los efectos jurídicos que emanan de las 2 actuaciones estatales y que, en determinados momentos, llegan a chocar, generando así incertidumbre. En este sentido, es de tener en cuenta que una de las atribuciones del acto administrativo que causa estado, como resulta el registro sanitario en el caso que nos ocupa pues no se conoce de cuestionamiento en su función, es el principio de estabilidad, o, como la denominan algunos autores, la cosa juzgada administrativa: se trata de una característica de los actos administrativos que han causado estado, en virtud de la cual se limitan las potestades de los órganos administrativos para revisar o dejar sin efecto sus propios actos. Su fundamento se encuentra, en el principio de seguridad jurídica y en la

necesidad de generar certeza sobre la actuación de las instituciones del Estado, al impedir que las personas queden libradas a la voluntad cambiante de las autoridades administrativas. En suma, la estabilidad de los derechos es una de las principales garantías del orden jurídico, a tal punto que puede incluso sentarse un principio general en tal sentido, que sólo podría ser objeto de excepción en casos concretos y ante norma expresa. Esta restricción en el ejercicio oficioso de esta prerrogativa, obedece a lo que en el ámbito procesal la doctrina ha denominado como la ª Teoría de los actos propiosº, a través de la cual se considera inadmisible la actuación contra los propios actos practicados con anterioridad, constituyendo una limitación al ejercicio de una facultad o potestad, como consecuencia del principio de buena fe, sobretodo porque se halla presente la obligación -en este caso del Estado- de obrar de manera consecuente con sus propios actos, lo que conlleva la imposibilidad de que la administración pueda alegar jurídicamente el cambio de conducta como sustento de un derecho o de su propia potestad, evidenciándose su incidencia directa sobre la seguridad jurídica prevista en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, como ocurre en el caso que nos ocupa; principio que constriñe a la Autoridad a proporcionar a los administrados tal confianza que les permita saber, en todo momento y con entera claridad y certeza, hasta donde llega la esfera de sus actuación jurídica y donde empieza la de los demás, conociendo las consecuencias, tanto de sus actos como de los otros y los resultados de la aplicación de una norma: ª en fin, que en todo instante pueda contemplar deslindados con perfecta nitidez, los derechos propios y los ajenos.º (Fernández Galiano, A., Introducción a la Filosofía del Derecho, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1963.) Esta es la razón por la cual el tribunal estima indispensable conocer el procedimiento seguido por el Estado ecuatoriano, a través de la autoridad aduanera, a efectos de desconocer su criterio emitido a través de otra entidad; nada de lo cual consta en el acto impugnado, adoleciendo así de motivación, con los efectos previstos en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, sin que siquiera se conozca aquella que, con los mismos parámetros, justificó los resultados de la determinación.-º (Negrita y subrayado añadido).

6.2.5. El caso quinto del artículo 268 del COGEP parte de hechos probados, que en el presente caso es el siguiente: a. ª ...el acto no permite conocer el procedimiento legal que fue seguido por la administración aduanera para desvanecer la naturaleza que, bien o mal, fue otorgada al producto por el registro sanitario, lo cual, por su relevancia jurídica en tanto atenta contra el principio de seguridad, ha debido ser materia de análisis y justificación

pormenorizada, tratándose de 2 actos administrativos dictados por el propio Estado ecuatoriano, la una en su calidad de autoridad sanitaria, conforme lo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Salud¼ pues los 2 constituyen: ª una declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directaº (artículo 98 del Código Orgánico Administrativo),... siendo por ende ilegítimo el desconocimiento del acto previo -que se presume aceptado en tanto no ha sido cuestionado- sin que medie un procedimiento administrativo que lo extinga en debida forma;... por lo cual el tribunal estima indispensable conocer el procedimiento seguido por el Estado ecuatoriano, a través de la autoridad aduanera, a efectos de desconocer su criterio emitido a través de otra entidad; nada de lo cual consta en el acto impugnado, adoleciendo así de motivación, con los efectos previstos en el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República, sin que siquiera se conozca aquella que, con los mismos parámetros, justificó los resultados de la determinaciónº. 6.2.6. Con los antecedentes señalados a la Sala Especializada le corresponde verificar si el fallo recurrido incurre en el vicio de indebida aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República, norma que contiene la garantía del debido proceso de la motivación. En el caso in examine y de la transcripción realizada en el considerando 6.2.4. y 6.2.5 de esta sentencia se establece que en efecto el Tribunal A quo aplicó el contenido del artículo 76 numeral 7 literal l) de la Constitución de la República y la aplicó justamente porque de su análisis llegó a la conclusión de que el acto impugnado no se encontraba motivado, y de ello, se verifica que esa era la norma llamada a regular dicho hecho y sobre la cual construyó su decisión, no evidenciándose la ª aplicación indebidaº alegada por el recurrente. No obstante, no es la única norma sobre la que fundamenta la decisión, puesto que, refiere a los siguientes artículos: 4 de la Ley Orgánica de Salud, 98 y 103 del Código Orgánico Administrativo, 11 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y 82 de la Constitución de la República del Ecuador. Por otro lado, la falta de aplicación del artículo 169 del COGEP, alegada por el casacionista, solo se señala y no se explica cuál es el alcance que esta norma secundaria y cuál sería su trascendencia en la resolución de la controversia, de tal forma que, lo que se evidencia es un cuestionamiento de una violación en abstracto, que demuestra la insatisfacción de la Administración Tributaria frente a la decisión recurrida, por lo que no se ha configurado el vicio alegado tampoco por este extremo, en razón de que, no existen

fundamentos de derecho que sustenten la reclamación de la indebida aplicación del artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución de la República del Ecuador y más cuando dicha norma debía ser alegada por el caso segundo del artículo 268 del COGEP y no por el caso quinto. 6.2.7. Las deficiencias en la formulación del cuestionamiento al fallo así como el análisis técnico casacional, conducen a la Sala a desecharlo; sin embargo, se deja expresa constancia que esta decisión no significa necesariamente que esta Sala se encuentre de acuerdo con el contenido del fallo de mayoría recurrido.

7.- Decisión

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

RESUELVE:

7.2.- NO CASAR el fallo de mayoría impugnado dictada el 17 de marzo de 2021, a las 12h35, y notificada el 18 de marzo de 2021 a las 15h02 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, en el juicio de impugnación No. 17510-2019-00391.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso quinto del artículo 268 del COGEP al considerar que la sentencia de instancia presenta el vicio de aplicación indebida del artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución de la República, considera

que no incurre en el vicio alegado pese a no estar de acuerdo con la resolución de fondo de la controversia.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

292063094-DFE

Juicio No. 17510-2020-00187 RESOLUCION 333-2026

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de mayo del 2026, las 16h01.

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. 17510-2020-00187.

1. Antecedentes procesales

1.1. La abogada Jessica Ximena Dillon Almeida en calidad de procuradora judicial de la compañía BAKER PETROLITE DEL ECUADOR S.A. (en adelante ªBPSAº), presenta acción de impugnación en contra de la Resolución 917012020RREV000032, emitida en un recurso de revisión por la Directora General del Servicio de Rentas Internas del 5 de febrero de 2020, que confirma la Resolución No. 117012019RDEV197871, que resuelve negar el reclamo por pago indebido de impuesto a la salida de divisas de noviembre de 2018 por transferencia de dividendos al exterior.

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 del Pichincha, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: ªEstablecer si es procedente la impugnación de la parte actora, en el sentido de que se declare sin efecto la resolución número 917012020RREV000032, emitida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, el 05 de febrero de 2020; y, en consecuencia se reconozca el derecho a la devolución del valor de $ 89.928,00 USD indebidamente pagado por BAKER PETROLITE DEL ECUADOR S.A., por concepto de impuesto a la salida de divisas por transferencia al exterior de dividendos realizada el 15 de noviembre de 2018, más los intereses correspondientesº.

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

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

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

1.3. Mediante sentencia dictada el 1 de julio del 2021, a las 10h10, el Tribunal de instancia resuelve: rechazar la demanda presentada por la Abg. Jessica Ximena Dillon Almeida en calidad de procuradora judicial de la compañía BAKER PETROLITE DEL ECUADOR S.A., por no haber justificado la configuración de la causal primera del artículo 143 del Código Tributario, en el recurso de revisión y en consecuencia, se confirma la legalidad de la resolución número 917012020RREV000032 de la Directora General del SRI.

1.4. El Abg. Alberto Vivanco Aguirre, en calidad de procurador judicial de la compañía BAKER PETROLITE DEL ECUADOR S.A., presenta recurso extraordinario de casación (fs. 384 a 390) en contra de la referida sentencia dictada el 1 de julio del 2021, mismo que, mediante auto de 18 de agosto del 2021, las 15h29, se lo declara oportuno 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 providencia de 15 de enero de 2025, las 08h42, la Dra. Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional temporal, dispuso que el recurso sea aclarado y completado, cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio del 28 de enero de 2025, las 08h17, admite a trámite el recurso de casación propuesto por la parte actora recurrente, por el caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación del art. 143.1 del Código Tributario (en adelante CT) y art. 159.5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (en adelante LRETE).

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 artículos 184, numeral 1 de la CRE; 184, 185, segunda parte, numeral 1 del COFJ y 269 del COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa de 13 de mayo de 2025, las 16h44, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo 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 que 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, que se llevó a cabo el día jueves 14 de mayo 2026, a las 11h00; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. Los procuradores judiciales de la compañía BAKER PETROLITE DEL ECUADOR S.A., en el escrito de casación, con el que se aclara y completa 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 el vicio de errónea interpretación con los siguientes argumentos:

4.1.1. Una vez que transcribe el acápite H.3.3. de la sentencia señala que, en definitiva, la sentencia concluye que la alegación hecha por BAKER en relación con la improcedente aplicación del art. 134 del RLRTI no es un error de derecho y que al no configurarse la causal prevista en el art. 143 del Código Tributario no procedía el recurso de revisión, tal cual lo consideró el SRI. Señalando además que, para llegar a esta conclusión, el Tribunal se fundamenta en el solo hecho de que la norma referida es parte de la resolución en revisión impugnada.

4.1.2. Considera el casacionista que, esta conclusión del Tribunal es absurda porque no hace lo que le corresponde acorde la causal invocada por BAKER, el Tribunal debió analizar si la Resolución impugnada consideró la existencia de falsas apreciaciones en las que incurrió la administración tributaria al momento de interpretar y aplicar la normativa y legislación al caso en concreto produciendo así un gravamen al administrado, es decir, si efectivamente se produjo la causal de error de derecho que la Resolución impugnada concluyó que no. Análisis que en su opinión no fue hecho por el Tribunal y no hizo el ejercicio de determinar ª las distintas interpretaciones de las Leyes y demás disposiciones de carácter generalº (Cita de una sentencia del Tribunal Supremo de Castilla-La Mancha).

4.1.3. Continúa señalando que, el Tribunal interpretó erróneamente el art. 143 del Código Tributario al entender que la simple mención de la norma en la Resolución impugnada, elimina la existencia de un error de derecho. El error de derecho es ª la ignorancia de una norma jurídica en cuanto a su contenido, existencia o permanencia en vigor para el caso concretoº y no se puede determinar si este existió o no, con la simple mención de la norma en el acto impugnado como sostiene el Tribunal. Así queda evidenciado que el juzgador ignoró que efectivamente se produjo un error de derecho respecto del art. 134 del RLRTI puesto que esta norma tiene que ver con la acreditación de la residencia fiscal de una persona en otra jurisdicción o país, pero no es aplicable cuando se trata de un reclamo de pago indebido fundado en el art. 159 numeral 5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. -

4.1.4. A decir del recurrente, la correcta interpretación del art. 143.1 del CT demandaba que el Tribunal analice si el art. 134 del RLRTI era aplicable o no a los reclamos de pago indebido según el art. 159.5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; o si la interpretación y aplicación de esta norma hecha por el SRI era o no correcta. El Tribunal

omitió este análisis. La sentencia recurrida le da al concepto de ª error de derechoº un sentido que no tiene y considera que el solo mencionar una norma en un acto administrativo elimina la existencia de un error de derecho sobre dicha norma cuando, como ya se ha dicho, el determinarlo manda que el Tribunal realice otro ejercicio y análisis.

4.1.5. Para justificar el carácter determinante de la infracción en la parte dispositiva de la sentencia, advierte que, al interpretar erróneamente el art. 143.1 del CT, el Tribunal omitió analizar el caso planteado por PBSA, esto es: El art. 134 del RLRTI vigente para la fecha en que se produjo el pago indebido disponía (¼); como se puede ver el requisito previsto en esta norma es el certificado de residencia fiscal que a su vez no es exigido por el art. 159.5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria: ª 5. Los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural- según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye (¼)º

4.1.6. Este es el artículo que corresponde aplicar pues, según sostiene, en este caso el pago indebido proviene de la existencia de una exención prevista en él, la consecuencia lógica es que no debe aplicarse el art. 134 del RLRTI y al haberlo aplicado en la resolución de reclamo de pago indebido, el SRI incurrió en un evidente error de derecho que daba lugar al recurso de revisión solicitado por BAKER. Este análisis no fue hecho por el Tribunal que, simplemente ratificó la postura del SRI en la resolución. Si el Tribunal hubiera hecho el análisis respecto de la pertinencia de la aplicación del art. 134 RLRTI, como lo solicitó BAKER, no podía llegar a otra conclusión que: i) dicha norma no era aplicable cuando se trata de las exoneraciones previstas en el art. 159 numeral 5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria; ii) que se configuró la causal de ª error de derechoº en la Resolución de Reclamo de pago indebido; y, iii) que el SRI debió ª revisarº dicha resolución y devolver el valor indebidamente pagado por BAKER en concepto de ISD.

4.1.7. Concluye el recurrente manifestando que, la sentencia debe ser casada y la Sala deberá determinar la existencia de un error de derecho en relación con el art. 134 RLRTI y aceptar que procede el pago indebido presentado por BAKER en relación con el ISD pagado indebidamente en 2018 por el valor de USD $89,928.00 más los intereses correspondientes.

4.1.8. En cuanto al art. 159.5 de la LRETE, considera una vez que transcribe el acápite H.3.1. de la sentencia, que el yerro de interpretación se advierte, cuando el juzgador concluye que el art. 159.5 de la Ley Reformatoria a la Ley de Equidad Tributaria establece que el único requisito para hacer posible la aplicación de la dispensa contenida en dicha norma es la presentación del certificado de residencia fiscal; interpretación incorrecta porque el texto del referido artículo no dispone tal cosa. Para resolver el reclamo de pago indebido, la norma aplicable es la que señala los requisitos para su procedencia y ese es el art. 159.5 de la LRETE y no otro, porque el pago se refiere a esta exención. El Tribunal no tenía por qué acudir a las normas de pago indebido general o al COGEP; y para probar la titularidad de la exención las pruebas pueden ser diversas y no única y exclusivamente un certificado de residencia fiscal conforme a la norma aludida.

4.1.9. En el reclamo presentado por BAKER este requisito fue probado y de hecho era verificable por la información con la que cuenta el SRI; por tanto, exigir un certificado no previsto en la norma para posibilitar su aplicación es incurrir en una errónea interpretación, dándole a la norma un alcance y aplicación que no se compadece con su texto. La correcta interpretación de la norma lleva a que la prueba de que ª la sociedad o la persona natural -según corresponda-no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposiciónº puede ser de diversa índole; si la intención de la norma hubiera sido limitar esa prueba así lo hubiera previsto, pero no lo hizo.

4.1.10. Finalmente, para explicar el carácter determinante de la infracción en la parte dispositiva de la sentencia; expone que, como el Tribunal interpretó que para atender un reclamo de pago indebido con fundamento en la exención prevista en el art. 159.5 de la LRETE, la única prueba que se podía presentar es el certificado de residencia fiscal, ratificó la decisión de la administración tributaria de negar dicho reclamo; pero si hubiera considerado que la norma permite probar el derecho a la exención de maneras diferentes a las de un certificado de residencia fiscal, en casación se debe casar la sentencia y aceptar el

reclamo de pago indebido. En consecuencia, la sentencia recurrida debe ser casada y la H. Sala debe declarar que existió un error de derecho y procedente el recurso de revisión sobre la Resolución del reclamo de pago indebido.

4.2. Contestación del recurso de casación admitido por la parte demandada. ± El SRI, dentro del término concedido por el juzgador, da contestación al recurso de casación admitido en los siguientes términos:

4.2.1. Sobre la errónea interpretación del art. 143.1 del Código Tributario, manifiesta que, para responder al recurso planteado, es fundamental partir del objeto de la controversia, que resulta crucial en todas las causales de casación. Dado que se trata de un recurso extraordinario con un enfoque estricto de control de las sentencias de instancia, corresponde analizar el objeto de estudio del juez, previamente aceptado por las partes. Una vez que transcribe el objeto de la controversia (considerando ªFº de la sentencia), expone que, las partes han planteado como objeto de la controversia la determinación de si se debe dejar sin efecto la Resolución No. 917012020RREV000032, emitida por la máxima autoridad de la institución, al haber sido formulada en atención a un recurso extraordinario de revisión.

4.2.2. Dice que, dado el tipo de acción propuesta, corresponde verificar si el recurso de revisión es procedente, es decir, si se ajusta a alguna de las causales establecidas en el art. 143 del Código Tributario, conforme lo ha establecido en múltiples ocasiones la Corte Nacional de Justicia (fallos Nos. 163-2010 R.O.E 30 del 29 de julio de 2013 y 179-2010) y cumpliendo con la jurisprudencia previamente citada y atendiendo al tenor literal del referido numeral, el Tribunal procedió a hacer su análisis sobre la procedencia de la causal indicada ªErrores de hecho y de derechoº según se verifica en los acápites H.2 y H.3. de la sentencia. En virtud de lo expuesto, se evidencia de manera clara que, se ha interpretado correctamente el art. 143.1 del Código Tributario; pues para ello, desglosó cada uno de los errores de hecho y de derecho insinuados por el actor en su recurso de revisión y analizó la procedencia de estos errores para determinar si el recurso era o no procedente; es así que el Tribunal consideró que no es posible modificar una resolución firme a menos que se configure una de las causales previstas en la ley, lo cual, en una interpretación sistemática con la norma, permite corroborar el correcto proceder del Tribunal en su sentencia.

4.2.3. Indica que, el actor no establece con claridad cuál es el supuesto error de interpretación en que habría incurrido el Tribunal, se limita a señalar que los jueces debieron analizar si, al momento de aplicar e interpretar la normativa, se produjo un error de derecho. Sin embargo, precisamente esto fue lo que hizo el juzgador: verificó cada uno de los errores planteados por el actor y concluyó que no existían errores de derecho. En consecuencia, este recurso de casación constituye una mera inconformidad del actor con la sentencia, sin que se evidencie yerro casacional alguno.

4.2.4. Finalmente, sobre que el error se configura porque el Tribunal ignoró un supuesto error de derecho en relación con el art. 134 del Reglamento a la LRTI; resulta pertinente reiterar que el recurso de revisión procede únicamente cuando existen errores de hecho o de derecho en un acto administrativo firme (art. 143.1 del CT), en el presente caso, el acto administrativo que debería contener el supuesto error de derecho es la Resolución No. 117012019RDEV19787; sin embargo, sobre la base del hecho probado identificado por el juzgador, esto es, que si la resolución administrativa no aplicó este artículo, resulta absurdo que el actor afirme que el error de derecho se configura por la errónea aplicación de dicha norma; a criterio del actor, la norma no es aplicable a las devoluciones, pero si esta norma no fue aplicada, resulta imposible que se configure un error en su aplicación.

4.2.5. En relación a la errónea interpretación del art. 159.5 de la LRETE, a criterio del actor, se configura porque el Tribunal habría considerado equivocadamente que, el único requisito para hacer efectiva la exención establecida en esta norma es la presentación de un certificado de residencia fiscal, por ello, debió aplicar únicamente esta norma y no acudir a las disposiciones sobre pago indebido general ni al COGEP. Analizada la sentencia, se advierte que el Tribunal detalló de manera clara y pormenorizada que, al tratarse de un reclamo por pago indebido, el actor tenía la obligación de probar, en primer lugar, que efectivamente realizó el pago y, en segundo lugar, que dicho pago fue indebido. Bajo esta premisa, fue el propio actor quien presentó, en vía administrativa, el certificado de residencia fiscal y una certificación de la tasa impositiva, pues alegó que el pago estaba exento conforme al art. 159.5 de la referida LRETE, por tanto, era su obligación probar que cumplía con todos los requisitos para acceder a la exoneración, lo que incluía demostrar que la sociedad beneficiaria de los dividendos no pertenecía a un paraíso fiscal o a una jurisdicción de menor imposición.

4.2.6. Considera que, resulta incongruente que, en su recurso de casación, el actor sostenga que no debían aplicarse normas relacionadas con el pago indebido ni con el COGEP, cuando es evidente que el acto administrativo impugnado trata precisamente sobre un pago indebido. En consecuencia, las normas aplicables al caso son aquellas que regulan esta institución jurídica y no únicamente la norma que establece la exoneración. Además, era carga del actor probar la indebida realización del pago y la aplicabilidad de la exoneración.

4.2.7. Adicionalmente, el SRI sostiene que, el actor no ha señalado en su recurso de casación en qué parte de la sentencia se configura el supuesto error de interpretación, ni ha explicado en qué consistiría dicho error. Se ha limitado a indicar que la prueba para demostrar la exoneración puede ser diversa y no únicamente un certificado de residencia fiscal. Ante esto, se pregunta: ¿qué otra prueba presentó para justificar que se encontraba inmerso en la exoneración establecida en el art. 159.5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria? Si consideraba que sí presentó medios probatorios y estos no fueron analizados o fueron erróneamente valorados, debió haber planteado su recurso bajo la causal cuarta del art. 268 del COGEP. No obstante, al haber invocado la causal quinta, pretende sustentar una errónea interpretación sin cumplir con los requisitos para la configuración de esta causal.

4.2.8. Finalmente, es importante enfatizar que la demanda del actor fue rechazada debido a que no se configuraron las causales para la procedencia del recurso de revisión; en consecuencia, no correspondía al Tribunal pronunciarse sobre la validez del certificado de residencia fiscal, ya que la Resolución No. 117012019RDEV19787 es un acto firme y ejecutoriado que no contiene errores de hecho ni de derecho y, por lo tanto, no puede ser modificado. Solicita no se case la sentencia, ya que no se configura ninguna de las causales alegadas.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso quinto del art. 268 del COGEP, por el vicio de errónea interpretación de los arts. 143.1 del Código Tributario y 159.5 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

6. Análisis de la Sala de Casación

6.1. El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso quinto del artículo 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 autoº.

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. Este caso 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 del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (Teoría y Técnica de la Casación, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2008, pp. 359-361), 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

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

Código Tributario

> ª Art 143.- Causas para la revisión.- (¼) 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad

competente ordenará el archivo del trámite; (¼).º

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador

ª Art. 159.- Exenciones.- Se establecen las siguientes exenciones: (¼) 5. Los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural -según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye.º

6.4. Caso concreto a resolver.- Corresponde a esta Sala de Casación verificar si en la sentencia de instancia, por error de interpretación de las normas de derecho sustantivo, transcritas, se confirma o no la legalidad de la resolución del recurso de revisión insinuado por la contribuyente por la reclamación de pago indebido por ser sujeto de exoneración del ISD por el pago de dividendos efectuado al exterior. Para cuyo análisis se considera:

6.4.1. Teniendo en cuenta que el caso invocado parte de la aceptación de los hechos probados, y/o no controvertidos de la sentencia se tiene que: (i) El recurso de revisión fue insinuado por la causal primera por error de derecho en la Resolución No. 117012019RDEV19787 que causó ejecutoriedad por el ministerio de la ley. (ii) En sede administrativa, dentro del reclamo de pago indebido el contribuyente presentó como prueba: a) un certificado de residencia fiscal sin apostillas, b) información de la tasa impositiva del país de residencia del beneficiario de los dividendos, que no es emitida por la administración tributaria de dicho país. (iii) En la resolución revisada el ente de control tributario no admitió el certificado de residencia fiscal por incumplir con normativa que establece su conducencia, pertinencia y utilidad, no se advierte que exista error de hecho o de derecho para que se configure la causal 1 del art. 143 del CT. iv) En la resolución 117012019RDEV19787, objeto de revisión, no se fundamenta ni se cita el art. 134 del RLRTI que considera los requisitos para la autenticación de documentos

emitidos en el extranjero con los que no contó el SRI al momento de resolver el reclamo de pago indebido.

6.4.2. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, la sentencia recurrida establece que el acto judicializado deviene de la insinuación de un recurso de revisión hecha por el actor, por la negativa de un reclamo de pago indebido y que, para analizar su procedencia, debe verificarse en primer término la causal de revisión (errores de hecho y de derecho del acto sometido a revisión), en ella se advirtió que los aspectos que fueron objeto de revisión por la máxima autoridad tributaria son: a) premisa equivocada del hecho controvertido y el listado de regímenes preferenciales; b) aplicación del art. 169 del COGEP; y, c) los requisitos del art. 134 del Reglamento para la Aplicación de la LRTI.

6.4.3. El Tribunal de instancia en su sentencia, sobre la alegación contenida en el literal a) señala que, la compañía BPSA sobre la premisa equivocada del hecho controvertido, fue la exoneración del ISD en el reparto de dividendos, por lo cual le correspondía justificar en sede administrativa, que la residencia del beneficiario no estaba en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición (no se discute la realización del pago) sobre lo cual concluye: ª(¼) la actora como parte de la alegación de que en el pago indebido ªno es un hecho controvertidoº el país de residencia del beneficiario del pago, señala que el SRI cuenta con información necesaria en el anexo de accionistas, partícipes y socios (APS), y la autoridad jamás la ha observado.- Al respecto se observa en primer lugar que, dicho anexo es una exigencia para el contribuyente, en la especie de deber formal conforme el artículo 96 del Código Tributario, donde en tal información los contribuyentes reportan ±entre otros- la identificación de los accionistas de las sociedades, no obstante, tal deber formal no suple la obligación de probar el pago y lo indebido que requiere el reclamo presentado por la actora, y más aún cuando el mismo corresponde a una exención que la norma fija su procedencia, y en particular que el beneficiario del pago no esté en un paraíso fiscal o jurisdicción de menos imposición; toda vez y más ±valga la redundancia- que no es un parámetro que fija discrecionalmente este Tribunal sino que corresponde a sendas decisiones de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre el pago indebido.- 30. En este orden de cosas cabe indicar que, en esta instancia judicial la compañía actora en la prueba practicada en la audiencia de juicio, en lo principal, consta el certificado de residencia fiscal de la compañía BAKER PETROLITE LLC debidamente apostillado el 14

de julio de 2020 (fojas 76 a 80) ±esto es con motivo de la presente acción judicial-, conforme el artículo 201 del COGEP; siendo esta documentación la que debió presentarse con ocasión del reclamo, y no lo hizo con los presupuestos que establece la Ley y advierte el SRI, pero por cuanto la Resolución Revisada adquirió ejecutoriedad por el ministerio de la Ley, la misma corrobora el hecho que la dicha actuación administrativa no adolece del error de hecho advertido, pues en su momento el SRI no contó con la información que sustente el pago indebido, por lo que el reclamo fue negado, y luego de ello por la voluntad de la actora adquirió ejecutoriedad.-Lo analizado en el punto anterior, debe y tiene su justificación a la luz del tipo de actuación administrativa impugnada, donde el recurso de revisión por su naturaleza extraordinaria que procede sobre actos firmes o resoluciones ejecutoriadas ±según lo expuesto en líneas anteriores-, donde además, conforme lo puntualizó la comisión que estudió y formuló el proyecto del Código Tributario de diciembre de 1975, quien en la exposición de motivos indicó que: ª (¼) en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de Revisión, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que le corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica interponerse incluso a costa del Fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes, es decir contra lo que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo (¼)º (Exposición de Motivos de la Comisión Interinstitucional conformada previo a la publicación del Proyecto de Código Tributario Ecuatoriano, contenido Decreto Supremo No. 1016-A, y publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 del 23 de diciembre de 1975, Código Tributario ecuatoriano, Colección Praxis, Ediciones Legales, Enero del 2000, página 6); es decir, que la Resolución Revisada que esta ejecutoriada, cabría su revisión con base en una causal, en este caso la del numeral 1 del artículo 143 del Código Tributario, pero en la especie no se advierte que la actuación del SRI incurra en el supuesto error alegado, pues a esa fecha la administración no contaba con los elementos que configuraban el pago indebido, donde es de notar que, por omisión de la actora, ésta dejó que la actuación adquiera ejecutoriedad.- 31. En este orden de cosas, debe considerarse y así este Tribunal analiza, que el recurso de revisión no es una instancia ordinaria más de impugnación administrativa, pues es extraordinaria, cuyo propósito es la revisión ±del acto firme o resolución ejecutoriada- con base a causales que deben justificarse, pero no es un vehículo para dar vida a una actuación que ya está firme o ejecutoriada, o peor aún suplir la omisiones

de defensa de un contribuyente en la prueba que debía presentarse, pero no lo hizo, y más aún cuando fue propia voluntad del sujeto pasivo dejar que actuación administrativa se ejecutoríe por el transcurso del tiempo, pues tal ejecutoriedad ±conforme lo analizado- supone la intocabilidad de los actos administrativos, excepto bajo la pertinencia de una causal de revisión, que debe justificarse, lo cual no ocurre en la especie.- 32. Por lo tanto, del análisis efectuado en esta parte del fallo no se advierte que existe error de hecho o de derecho, que configure la causal de revisión 1 del artículo 143 del Código Tributario, que habilite la revisión de la Resolución Revisadaº .- (El subrayado corresponde a la Sala).

6.4.4. Conforme se advierte de los extractos subrayados por esta Sala de Casación, el juzgador de instancia para aplicar el art. 143.1 del Código Tributario, cuya interpretación errónea se acusa, efectúa una interpretación literal de la norma, fundándose para ello en la naturaleza excepcional del recurso de revisión, mecanismo accionado por el contribuyente en sede administrativa para eliminar un acto administrativo ejecutoriado, por haber sido emitido con un grave ª error de hecho y de derechoº, acto que goza de la presunción de legitimidad, por tanto, solo pueden desvanecerse al verificarse la causal de revisión insinuada, lo cual en el caso específico no ocurre, criterio jurisprudencial que ha sido aplicado por esta Sala en todos los casos en que la impugnación proviene de lo resuelto en un recurso de revisión.

6.4.5. De esta manera, el recurrente en el escrito de casación, no llega a determinar el modo de interpretación que correspondía efectuar, afirmando únicamente que el juzgador sobre el art. 143.1 del CT ª dio un sentido que la norma no tieneº, sin explicar sustentadamente las razones por las cuales el ejercicio de interpretación del juzgador de instancia es errado y soporta su recurso de casación en el art. 134 del RLRTI (norma que no fue admitida por la conjueza en el auto pertinente), quedando para análisis el art. 159.5 de la LRETE, cuya errónea interpretación también se alega, sin que se establezca en derecho el yerro hermenéutico del juzgador, por el contrario se funda en afirmaciones generales como que ª es incorrecta porque el texto del art. 159 no dispone tal cosaº.

6.4.6. Para decidir esta Sala considera: si bien el pago de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, tienen exoneración del ISD con la condición de no estar domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, ello corresponde ser demostrado con

un documento debidamente apostillado (deber formal), lo cual no se hizo en la etapa del reclamo, dejando que cause ejecutoria la resolución dictada, por tanto no cabe que en el recurso de revisión propuesto por la empresa actora, pueda ser subsanado como ª error de hecho ni de derechoº por su propia deficiencia.

Con estos antecedentes, esta Sala de Casación considera que no se configura los vicios alegados por la parte actora en instancia, relacionados a una errónea interpretación de los arts. 143.1 del CT y 159.5 de la LRTI por el caso 5 del art. 268 del COGEP, por lo que resulta improcedente el recurso de casación propuesto

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 dictada el 1 de julio del 2021, a las 10h10, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, dentro del juicio de impugnación No.17510-2020-00187.

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.

Resolución de fácil comprensión

No se casa la sentencia, por los yerros de errónea interpretación de normas sustantivas, toda vez que, tratándose de impugnación de una resolución dictada en un recurso de revisión, es

obligación del Tribunal de instancia, verificar la procedencia o no de la causal prevista para que prospere la insinuación del referido recurso en aplicación del art. 143 del CT.

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

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 17510-2021-00033 RESOLUCION 334-2026

292063982-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, viernes 15 de mayo del 2026, las 16h04. **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 de impugnación No. **17510-2021-00033**.

1. Antecedentes procesales

1.1. El señor Genary Hipólito Pozo Obando, por sus propios y personales derechos, interpone acción de impugnación en contra de la Resolución No. SENAE-DDT-2020-0535-RE, de 14 de octubre de 2020, que emite el Director Distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SENAE) (fs. 214 a 221).

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 la legalidad y validez de la resolución No. SENAE-DDT-2020-0535-RE emitida el 14 de octubre de 2020 por el director distrital de Tulcán del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador y por tanto verificar si es procedente la multa por contravención impuesta al señor Genary Hipólito Pozo Obando por el valor de USD 6.197,99, de acuerdo con las alegaciones de las partes.º*

1.3. Mediante sentencia dictada el 29 de marzo de 2022, las 11h14, notificada en esa misma

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

fecha, el Tribunal de instancia resuelve aceptar la demanda deducida por el señor Hipólito Pozo Obando, por sus propios y personales derechos y, en consecuencia, declara la invalidez de la Resolución No. SENAE DDT-2020-0535-RE, de 14 de octubre de 2020, que emite el Director Distrital de Tulcán del SENAE, conforme con la motivación expuesta en el considerando octavo del presente fallo y dispone la baja de la multa impuesta, sin que se regulen costas ni honorarios.

1.4. La Abg. Ruth Vanessa Valdivieso Montoya, procuradora judicial del señor Manuel Antonio Méndez Salas, Director Distrital de Tulcán del SENAE, interpone recurso extraordinario de casación (fs. 222 a 225) el 17 de mayo de 2022, en contra de la referida sentencia del 29 de marzo de 2022 y, mediante auto de 19 de mayo de 2022, las 08h14 (fs. 227), se lo declara oportuno 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 providencia de 30 de enero de 2025, las 11h48, el Dr. Marco Vinicio Albán Zambonino, Conjuez Nacional, dispone aclarar y completar el recurso; cumplido lo cual, mediante auto interlocutorio de 12 de febrero de 2025, las 10h49, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el SENAE recurrente, por el ***caso quinto*** del art. 268 del Código Orgánico General del Procesos (en adelante COGEP), por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 195 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) y 241 del Reglamento al Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante RCOPCI).

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 COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 14 de mayo de 2025, las 08h43, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales

Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo 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 Especializada 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 que 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 manifiestan las partes procesales en la audiencia de casación, que se lleva a cabo el día **jueves 14 de mayo 2026, 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, su complementación y en la audiencia de casación que se lleva a cabo en la fecha señalada, sostiene que, en la sentencia recurrida se

incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** del art. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI, por cuanto, a su criterio, de forma errada el Tribunal de instancia considera que la notificación legal que realiza el SENAE al presunto contraventor Ð hoy accionanteÐ de la infracción aduanera, tipificada y sancionada en el art. 190 y 191 del COPCI lesiona su derecho al debido proceso en su garantía de la defensa, pese a que sus actuaciones acatan la normativa vigente.

4.1.1. Añade que, mediante parte policial se pone en conocimiento de la SENAE, sobre la aprehensión de mercancía en calidad de encomienda que no contaba con la documentación que acredite su legal tenencia, en la que consta como consignatario el señor Genary Hipólito Pozo Obando la que, al no superar los 10 SBU le correspondía conocer a la autoridad aduanera. No obstante, al no comparecer su propietario para justificar su propiedad y el origen lícito de la mercancía dentro de las 72 horas (art. 301.2 del COIP), se procede a recabar información para realizar la notificación respectiva al administrado (art. 211 letra f del COPCI), con la finalidad de que ejerza su derecho a la defensa.

4.1.2. En función de ello, requiere información al SRI y, en consideración que el señor Pozo Obando cuenta con usuario Quipux, se procede a notificar el inicio del proceso sancionatorio aduanero al accionante en el correo electrónico hipolitopozo@hotmail.com que proporciona dicha institución, sin que el referido actor comparezca ante la administración aduanera, aduciendo que no tuvo conocimiento de la notificación, sino únicamente de la alerta que se genera en el sistema Quipux, lo cual resulta contradictorio.

4.1.3. Por ello, considera que, con respecto a la notificación, el Tribunal de instancia no aplica lo dispuesto en el art. 195 del COPCI, referente al procedimiento y sanción que tiene como competencia el SENAE, en concordancia con el art. 219 del COPCI, que dispone que las notificaciones que efectúa el SENAE, a través de su sistema informático, surte plenos efectos jurídicos, por lo que, dichas normas debieron aplicar los jueces de instancia, a fin de precautelar el respeto a la seguridad jurídica (art. 82 de la CRE).

4.1.4. Agrega que, también existe *falta de aplicación* del art. 241 del RCOPCI pues, al no comparecer el señor Genary Hipólito Pozo Obando dentro del término de prueba en el proceso sancionatorio, la Dirección Distrital de Tulcán del SENAE tenía facultad Ð a través

de los medios legalmente autorizadosÐ para dictar y notificar la resolución respectiva (acto administrativo sancionatorio), acorde con la normativa vigente, una vez que se analice la información que obra del expediente administrativo. Sin embargo, el administrado comparece una vez que se encuentra resuelto dicho procedimiento.

4.1.5. Concluye que, en la presente causa queda evidenciado que el Tribunal *A quo* debió aplicar los art. 195, 211, literal b) y 219 del COPCI, así como lo que establece el art. 241 del RCOPCI, al ser normas sustantivas, que son determinantes en la parte dispositiva de la sentencia. En virtud de lo expuesto, solicita que se admita el recurso de casación y se case la sentencia recurrida.

4.2. Contestación al recurso de casación. Si bien mediante auto de admisión del recurso de casación de 12 de febrero de 2025, se dispone correr traslado a la contraparte procesal, a fin de que conteste el recurso de casación, no aparece escrito alguno de contestación al recurso admitido. Sin embargo en la audiencia llevada a cabo, telemáticamente se conectó el actor Hipólito Pozo Obando junto con su defensa técnica la Abg. Katy Guerrón, y contrastaron lo afirmado por la procuradora del SENAE.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI.

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:

> ***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. Este caso 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 del vicio propuesto. El autor Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 357), sobre la *falta de aplicación* sostiene:

ª La falta de aplicación de la ley sustancial implica desconocimiento, ignorancia o infracción directa de una norma. Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un error en la validez de la norma en el tiempo. Corresponde a un error contra ius, rebeldía y desconocimiento de la norma. 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 ©a 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 .

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

<u>Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)</u>

*ª **Art. 195.- Procedimiento y sanción.-** El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, previo el procedimiento que se establecerá en el reglamento, sancionará las contravenciones y faltas reglamentarias. El Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, podrá notificar a través de su sistema informático todos los actos emitidos*

dentro de este procedimiento.º

Reglamento al Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RCOPCI)

*ª **Art. 241.- Procedimiento para sancionar contravenciones.-** [¼] Si el Operador de Comercio Exterior no se pronunciare en el término señalado, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador a través de los medios legalmente autorizados para tal efecto, incluido su sistema informático, notificará al Operador de Comercio Exterior con el acto administrativo de imposición de la sanción correspondiente [¼].º*

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE.* A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por la autoridad aduanera, al amparo del caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por el vicio de ***falta de aplicación*** de los arts. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI, por cuanto considera que, a diferencia de lo que señala el Tribunal de instancia, la notificación legal que se realiza al supuesto infractor (hoy accionante) en su correo electrónico con el inicio del procedimiento de contravención aduanera y su sanción impuesta es legítima y eficaz, sin que exista ninguna vulneración a los derechos constitucionales al debido proceso en su garantía a la defensa en la actuación administrativa, pues se la efectúa conforme lo prevé la normativa jurídica vigente.

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, pues este cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios, siempre y cuando hayan sido decisivos en la parte resolutiva del fallo.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes:

(a) En la Resolución No. SENAE-DDT-020-0535-RE, de 14 de octubre de 2020, se señalan como fundamentos para la imposición de la sanción, la aprehensión de mercancía extranjera sin documentación que justifique su legal movilización, la que tiene como remitente o consignatario al señor Genary Hipólito Pozo Obando. **(b)** No es controvertido que la propia autoridad aduanera, sin que medie señalamiento del presunto infractor, notifica con la providencia de inicio del procedimiento sancionador, así como la resolución del mismo, en el correo electrónico que el señor Genary Pozo Obando (supuesto infractor) tenía señalado ante el Servicio de Rentas Internas sin que de manera alguna, se pueda entender que tal señalamiento habilite a cualquier entidad pública a notificarle en el correo señalado. Tampoco la autoridad demandada justifica que la dirección electrónica fue señalada para notificaciones del actor ante ella. **(c)** No existe constancia de que se le haya solicitado al administrado ª designarº domicilio judicial para sus notificaciones, entre ellos, el correo electrónico de un abogado legalmente registrado en el foro (art. 56 Ley de Comercio Electrónico). **(d)** El SENAE notifica al actor ***dos veces*** en el correo electrónico que considera legal: la primera, el *29 de septiembre de 2020*, conforme con la prueba actuada por la propia Aduana (fs. 175 del expediente judicial) y la segunda notificación que no es negada por la autoridad tributaria y que en las observaciones a la prueba de la parte actora, señala que *ª es meramente informativaº* , mientras que, en la audiencia de juicio dice que *ª no existeº* para luego, en su alegato final, en forma contradictoria, sostener que, *ª la comunicación remitida al correo electrónico del actor, es una alerta del sistemaº* . Sin perjuicio de lo cual se evidencia materialmente su existencia. **(e)** La doble notificación incierta desconoce el procedimiento previsto para la legal notificación de los actos administrativos lo que conlleva a la falta de motivación del acto administrativo.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia, en el numeral 8.4 señala que no es dable que la autoridad tributaria aduanera, obligada a observar el debido proceso, en estricto apego a su actividad reglada, deje de considerar lo que dispone el art. 107.4 del Código Tributario, en concordancia con el art. 111 del mismo CT; es decir, si el Director Distrital de Tulcán desconocía el lugar donde debía notificar al señor Genary Pozo Obando debió, en observancia de la garantía del derecho de defensa del administrado y la normativa tributaria señalada proceder a efectuar la notificación por la prensa, en la forma que lo dispone el art. 111 del CT cuando no es posible determinar

la residencia de una persona, lo que no ocurre en el caso sometido a análisis y, por el contrario, desconociendo las referidas disposiciones normativas, notifica en un domicilio no designado por el administrado y dejando de realizar la notificación como manda la ley.

6.4.4. Todo ello, a criterio de los juzgadores de nivel, vulnera el derecho de defensa del hoy actor, más aún cuando, constituye un hecho probado la existencia de una doble notificación que genera incertidumbre, pues el señor Pozo Obando, no tiene certeza de la fecha a partir de la cual se deben contabilizar los términos para ejercer su derecho a la defensa, lo que afecta la seguridad jurídica del contribuyente quien ha sido sorprendido por una notificación incierta y que, a todas luces, desconoce el procedimiento previsto en la ley para la legal notificación de los actos administrativos, todo lo cual redunda en una insuficiente motivación del acto administrativo impugnado, pues se funda en una aparente legalidad, por cuanto la notificación no solo con la providencia de inicio del proceso sancionatorio, sino de la resolución impugnada, se ha efectuado, sin ajustarse a las formas dispuestas en la normativa tributaria para su legal validez, por lo que, la misma no surte efecto jurídico.

6.5. Decisión de la Sala. Con relación al vicio de *falta de aplicación* de los arts. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI, esta Sala de Casación establece que el reproche del recurrente tan solo se limita a señalar, sin más, que la sentencia del Tribunal de instancia desconoce la notificación legal que se realiza al administrado en su correo electrónico con el procedimiento sancionatorio, sin que construya su proposición jurídica de forma adecuada pues, en el caso concreto, era necesario determinar cómo dicho yerro influye en la parte dispositiva de la sentencia y cuál es la norma que se aplicó indebidamente en su lugar, más aún si constituye un hecho probado y no controvertido que la doble notificación del procedimiento sancionador de forma irregular y arbitraria produjo la falta de motivación del acto administrativo impugnado, partiendo del principio contemplado en el art. 85 del CT de que ningún acto administrativo será eficaz respecto de quien no haya sido notificado. En este contexto, esta Sala de Casación no encuentra que exista una falta de aplicación de los mentados artículos, pues los reproches de la parte recurrente sugieren que se haga un nuevo análisis de hechos que no son controvertidos y su valoración probatoria, lo que se encuentra vedado a esta Sala por el caso 5 y constituye razón suficiente para desechar el cargo, más aún si el vicio que se reprocha resulta intrascendente, por lo que, tampoco se configura la proposición jurídica

completa.

Por las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de falta de aplicación de los arts. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI, de acuerdo con el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza.

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 29 de marzo del 2022, las 11h14, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, dentro del juicio de impugnación No. 17510-2021-00033.

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.

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SENAE, por el vicio de falta de aplicación de los arts. 195 del COPCI y 241 del RCOPCI (caso 5 del art. 268 del COGEP), por cuanto, a más de que su aplicación resulta intrascendente en la decisión de instancia, el recurso sugiere una revaloración probatoria de los hechos probados que no corresponde al caso propuesto.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2022-00072 RESOLUCION 335-2026 292209356-DFE

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

AUTOR/A: MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de mayo del 2026, las 16h30. **VISTOS**: El Tribunal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, conformado por los Jueces Nacionales: doctora Rosana Morales Ordóñez (ponente), doctor José Suing Nagua y doctor Gustavo Durango Vela (E), dictan la siguiente sentencia de casación dentro de la causa No. 09501-2022-00072.

1. Antecedentes procesales

1.1.- En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, estableció como punto de controversia: ª VERIFICAR si el contribuyente desvanece las glosas determinadas por la administración y que han sido específicamente impugnadas, correspondientes al ejercicio económico 2016.º [sic] (fjs. 455 y 456 exp. de instancia, § 5.3) y 7.4)).

1.2.- Cabe destacar, que la compañía TELCONET S.A. (en adelante solo TELCONET, contribuyente, sujeto pasivo o parte actora) presentó su demanda de impugnación en contra de la Resolución No. 109012021RREC472966, notificada el 06 de agosto de 2022 y emitida por la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas de aquel entonces, mediante la cual se aceptó parcialmente el reclamo administrativo presentado en contra del Acta de Determinación No. 09202124900375740, a través de la cual a su vez, se establecieron glosas por concepto de diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta (léase también solo IR) del ejercicio fiscal 2016.

1.3.- En la sentencia recurrida, dictada el 06 de diciembre de 2023, a las 09h20 (fjs. 450 a 461), los jueces de instancia resolvieron declarar parcialmente con lugar la demanda presentada por la empresa TELCONET, en consecuencia, dispusieron la reliquidación del tributo a pagar y que la caución rendida en el proceso, sea aplicada al saldo pendiente de la obligación tributaria (fj. 461, acápite 8.-).

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

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

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

1.4.- El abogado David Alejandro Ordóñez González, invocando la calidad de Procurador Judicial del Servicio de Rentas Internas (en adelante solo SRI, administración o autoridad tributaria, o, entidad o institución demandada), a través de escrito presentado el 05 de febrero de 2024, a las 16h52 (fjs. 463 a 471), interpuso recurso de casación contra la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00072, fundamentado en el caso los casos 2 y 4 del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos (léase también COGEP).

1.5.- Mediante auto de 22 de septiembre de 2025, a las 12h08 (fjs. 41 a 45 exp. casacional), la doctora Tania Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Temporal de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, admitió el recurso de casación exclusivamente por el caso 2 del artículo 268 del COGEP, con sustento en el cargo de falta de motivación, bajo los vicios de apariencia, insuficiencia e inatinencia; pues a pesar de que la magistrada dispuso originalmente que el recurrente aclare y complete su recurso interpuesto, al presentar su escrito de complementación, la administración tributaria fundamentó sus reproches únicamente en torno a las deficiencias motivacionales en referencia.

2. Competencia

2.1.- Este Tribunal Especializado es competente para conocer y resolver el presente recurso de casación, en virtud de la Resolución No. 03-2021 de 26 de enero de 2021, mediante la cual, el Pleno del Consejo de la Judicatura dispuso dar cumplimiento al mandamiento de ejecución expedido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la causa No. 17811-2014-0463, ratificando la continuación en el ejercicio de funciones de los doctores José Suing Nagua y Gustavo Durango Vela, de Juez y Conjuez Nacionales, respectivamente; además, a través de Resolución No. 08-2021 de 28 de enero de 2021, el Pleno del Consejo de la Judicatura designó a la doctora Rosana Morales Ordóñez, Jueza Nacional.

2.2.- El Pleno de la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución No. 02-2021 de 05 de febrero de 2021, integró la Sala de lo Contencioso Tributario con los doctores José Suing Nagua y Gilda Rosana Morales Ordóñez; mediante oficio No. 635-SG-CNJ, la doctora Paulina Aguirre Suárez, en su calidad de Presidenta de la Corte Nacional de Justicia, llamó al

doctor Gustavo Durango Vela para que asuma el despacho de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, en reemplazo de la doctora Ana María Crespo Santos, ratificado mediante oficio Nro. 92-P-CNJ-2021, de 12 de febrero de 2021, suscrito por el doctor Iván Saquicela Rodas, Presidente de la Corte Nacional de Justicia de aquel entonces, avalado con Acción de Personal No. 166-UATH-2021-NB de 19 de febrero de 2021.

2.3.- Conforme consta del acta de sorteo, efectuada por la Presidencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 19 de diciembre de 2025, a las 16h10 (fj. 72 exp. casacional), se radicó la competencia en este Tribunal de Casación, por lo tanto, esta Sala es competente para conocer este proceso, en atención a lo previsto en los artículos 184 numeral 1 de la Constitución (léase también solo Constitución o CRE), 185 -segunda parte, numeral 1- del Código Orgánico de la Función Judicial (léase también COFJ), y, artículo 269 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP).

3. Validez procesal

3.1.- En la tramitación del presente recurso extraordinario de casación, se han observado todas las solemnidades inherentes a esta clase de recursos, por lo que no existe nulidad alguna que declarar, como lo han corroborado las partes procesales en la audiencia llevada a cabo el día viernes 15 de mayo de 2026, a las 11h00.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1.- Fundamentación del recurrente.- 4.1.1.- Ahondando en el escrito de aclaración y complementación al recurso, la abogada Keeli Viviana Hoyos Calle, en calidad de Procuradora Judicial del SRI, comienza por citar al objeto de la controversia y parte de los considerandos 7.4.2) y 7.4.3) del fallo, de los cuales comenta que respecto a la glosa ª Diferencia gastos por depreciaciones / del costo histórico de propiedades, planta y equipo / no acelerada - costo y gastoº, los jueces de instancia ratificaron las conclusiones del informe pericial de la parte actora, sin realizar ningún análisis o explicación al respecto, pues sostiene que el Tribunal A quo se limita a transcribir una diminuta parte de los informes periciales, para posteriormente acoger las conclusiones del perito Econ. Manuel Solano Hidalgo pero sin dar mayores explicaciones. A continuación, desarrolla una explicación de la garantía de

motivación en base a disposiciones jurídicas y nociones jurisprudenciales, para señalar que los juzgadores no podían deslindarse del deber de motivar adecuadamente su sentencia, ya que -según sus palabras- el acoger un determinado informe pericial, no eximía al Tribunal de realizar la enunciación de normas jurídicas y explicar su pertinencia con los antecedentes de hecho; además, manifiesta que los peritos son auxiliares de la Función Judicial en temas de su especialidad (ámbito contable para este caso), mas no en lo que concierne a la motivación de la sentencia, por lo que menciona que no le corresponde al perito motivar el fallo, sino al órgano jurisdiccional. 4.1.2.- En concreto, alega que en la sentencia no existe un ejercicio argumentativo autónomo del Tribunal para sustentar su decisión, ni tampoco un contraste de la pertinencia de los antecedentes de hecho con los de derecho, pues considera que no se ha realizado la correspondiente subsunción de éstos, ni tampoco el silogismo argumentativo que justifique la resolución judicial, incurriendo -a su decir- en una valoración subjetiva carente de una verdadera fundamentación, por lo cual sostiene que se configura el vicio de falta de motivación, previsto en el numeral 2 del artículo 268 del COGEP. A su vez, señala que el vicio incidió directamente en la decisión, pues sostiene que si los jueces hubiesen motivado debidamente su sentencia, habrían declarado sin lugar la demanda y reconocido que el SRI estableció correctamente las diferencias detectadas en la declaración de la compañía actora; para lo cual, insiste en su postura de que no se efectuó un razonamiento que contraste los hechos con el derecho por parte del Tribunal A quo, a la par de que manifiesta, que no se hizo referencia al contenido del expediente administrativo, ni a los argumentos de la autoridad tributaria plasmados en el acto impugnado, razón por la cual, tilda a la sentencia de ª simplista y sin fundamentoº, de manera que -a su criterio- la misma adolece de los vicios motivacionales de inexistencia y de apariencia, conforme las conceptualizaciones desarrolladas por la Corte Constitucional. 4.1.3.- Por otro lado, en cuanto a la glosa por ª Diferencias por sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravadaº, indica que la misma se encuadra también en el yerro de falta de motivación, contemplado en el numeral 2 del artículo 268 del COGEP; para lo cual, transcribe un extracto del numeral 7.4.2) del fallo recurrido y afirma que en éste se producen los vicios de insuficiencia y apariencia. El primero, por cuanto la fundamentación jurídica y fáctica resultan insuficientes, ya que el Tribunal se limita a aceptar las conclusiones del informe pericial del actor, sin realizar una verdadera subsunción con el informe pericial de la administración tributaria, en el cual -según comenta- se estableció que la documentación presentada por la empresa actora en

sede judicial, era insuficiente por ser la misma revisada en sede administrativa, y sin embargo, los juzgadores la aceptaron sin explicar su motivo. Asimismo, señala que el fallo incurre en el vicio motivacional de apariencia, más concretamente, en el tipo de inatinencia, conforme una cita que realiza a la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, de la cual alega que el Tribunal recogió únicamente las conclusiones del informe pericial de la parte actora, sin que medie análisis o explicación propia por parte de los juzgadores, de manera que -a su criterio- la sentencia recurrida adolece de una motivación aparente. 4.1.4.- Por lo tanto, reitera los mismos argumentos propuestos en la fundamentación del cargo anterior sobre la primera glosa objetada, respecto a la trascendencia del vicio y el énfasis en la supuesta falta de subsunción de los hechos con el derecho; en virtud de lo cual, concluye solicitando que se case la sentencia recurrida y se reconozca la validez íntegra del acto administrativo impugnado.

4.2.- Fundamentación de la contraparte.- 4.2.1.- De su parte, mediante escrito ingresado el 06 de noviembre de 2025, a las 16h22 (fjs. 58 a 65 exp. casacional), el doctor Juan Carlos Hansen-Holm de Armero, en calidad de Procurador Judicial de la compañía TELCONET S.A., formula su contestación al recurso de casación interpuesto. Para lo cual, comienza por realizar un recuento de los antecedentes procesales y a precisar los cargos propuestos en contra de las glosas singularizadas en el recurso; con lo cual, indica que existen deficiencias técnicas en la formulación del mismo, toda vez que la administración tributaria no señala el apartado específico en el que se habría producido el vicio motivacional, además de que no explica la forma en la que éste se configura, pues menciona que la recurrente se limita a enunciar que la sentencia incurre en los vicios de apariencia, inatinencia e insuficiencia, sin desarrollar una demostración concreta de cada tipo, de manera que el recurso cuenta -a su decir- con una argumentación puramente declarativa y genérica. Asimismo, alega que el recurso incurre en falta de rigor técnico al carecer de precisión y coherencia argumentativa, pues sostiene que sus fundamentos no guardan relación lógica ni temática con los hechos del proceso ni con la sentencia recurrida, toda vez que la casacionista refiere temas que nunca fueron materia de controversia; aunado a ello, manifiesta que el SRI considera que se efectuó una indebida valoración probatoria y una errónea interpretación de normas, por lo cual señala que no debía plantear el caso 2 del artículo 268 del COGEP, pues no corresponde a un defecto motivacional, derivando en una proposición defectuosa del recurso, la cual vicia de nulidad técnica su planteamiento. 4.2.2.- Por otro lado, indica que las distintas deficiencias

técnicas advertidas, impiden que el recurso pueda ser considerado válido, por lo que destaca ciertas nociones jurisprudenciales de la Corte Nacional de Justicia, para señalar que un vicio motivacional no puede ser alegado por la simple disconformidad del recurrente con la conclusión arribada por el Tribunal de instancia, razón por la cual, considera que el escrito presentado por el SRI no constituye un verdadero recurso de casación, pues no cumple con los requisitos mínimos para su debida fundamentación. A renglón seguido, realiza una breve explicación de los yerros motivacionales contemplados en la Sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, para alegar que la administración tributaria confunde la naturaleza de la falta de motivación, con una simple discrepancia en la valoración de la prueba y en la interpretación de los hechos, por lo que menciona que el recurso no denuncia un verdadero defecto motivacional, sino que refleja la inconformidad de la institución demandada con el contenido y el resultado de la resolución, esencialmente con la valoración probatoria efectuada por los jueces de instancia, situación que conlleva a -a su criterio- a la improcedencia del recurso, pues comenta que la recurrente propuso una causal errónea, con la finalidad de que se vuelvan a valorar hechos que ya fueron correctamente valorados por el Tribunal de instancia. 4.2.3.- En ese orden de ideas, señala que las alegaciones del SRI resultan infundadas, descontextualizadas y carentes de técnica casacional, ya que estima que la sentencia recurrida cumple efectivamente con los estándares constitucionales y legales de motivación. Dicho así, confronta los argumentos del recurso al argumentar que cada glosa objetada, cumple con los estándares de una suficiente y adecuada motivación, toda vez que el Tribunal A quo -según explica- no se limitó a aceptar las conclusiones del peritaje de la parte actora, sino que desarrolló un razonamiento jurídico y técnico, con un ejercicio completo de valoración probatoria y de subsunción normativa, del cual destaca principalmente que, al valorar los medios de prueba, los juzgadores concluyeron que el informe pericial presentado por la autoridad tributaria, carecía de valor técnico suficiente por haberse limitado a reiterar el contenido del acto administrativo impugnado, mientras que el informe pericial de la empresa actora desvaneció las glosas emitidas en su contra, de manera que tal apreciación constituye -según sus palabras- una motivación sustantiva que cumple con los principios de razonabilidad y sana crítica. 4.2.4.- Por consiguiente, contrasta los enunciados de la Sentencia No. 1158-17-EP/21 a la par de otro fallo constitucional, para manifestar que no se configuran los vicios alegados y que ambas glosas cumplen con el estándar de motivación, dado que en ellas se exponen las razones jurídicas y técnicas que sustentan la decisión de instancia,

además de que contienen -a su juicio- una fundamentación fáctica, normativa y lógica suficiente, sin que se incurra en ninguno de los vicios motivacionales denunciados. Finalmente, comenta que existe un caso análogo signado con el número 09501-2020-00340, del cual señala que la administración tributaria igualmente recurrió una sentencia de instancia, en la que alegaba falta de motivación en el análisis de ciertas glosas, resueltas en base al peritaje de la actora; sin embargo, destaca que la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia negó el recurso propuesto por el SRI, conforme el extracto que cita de la parte final de la sentencia de casación. En tal virtud, manifiesta que el presente recurso resulta improcedente, por cuanto el mismo carece de fundamentación, el fallo recurrido se encuentra debidamente motivado, y, existe una causa análoga en la que se resolvió no casar la sentencia. 4.2.5.- Por lo tanto, solicita se deseche el recurso de casación interpuesto y que no se case la sentencia de instancia.

5. Problema jurídico

Determinar si la sentencia de instancia incurre en el caso 2 del artículo 268 del COGEP, con sustento en el cargo de falta de motivación, bajo los vicios de apariencia, insuficiencia e inatinencia.

6. Análisis del Tribunal de casación

6.1.- El recurso de casación interpuesto se fundamenta en el caso 2 del artículo 268 del COGEP, que establece: ª Art. 268.- Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación. (...)º. 6.1.1.- Acerca del caso 2, éste se configura de tres formas: i) Por defectos en la estructura del fallo que se dan por la falta de requisitos exigidos por la ley para la sentencia o auto; ii) Por incongruencia en la parte dispositiva del fallo, en cuanto se adoptan resoluciones contradictorias o incompatibles; y, iii) Cuando no cumplan con el requisito de motivación. En el presente caso, se alega el incumplimiento del requisito de motivación. 6.1.2.- En ese sentido, el doctrinario Colemer Hernández establece que el deber de motivar es una: ª (¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos

los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º; mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª (¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...)º.

6.2.- La entidad recurrente manifiesta que se han violentado las siguientes normas:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA:

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

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL:

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

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS:

> Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos

fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.

6.3.- Acerca del vicio de «falta de motivación» concerniente al caso segundo del artículo 268 del COGEP, el doctrinario Luis Cueva Carrión, en lo referente a la última parte del caso 2 del artículo 268 del COGEP manifiesta: ª(...) La sentencia es pieza fundamental que pone fin a la instancia o al proceso, según el caso, en ella se decide sobre los fundamentos de hecho y de derecho que constituyen la parte vertebral de todo juicio y su razón de ser; por lo tanto, debe ser redactada en forma clara, precisa, sin hacer uso de frases oscuras o indeterminadas; las decisiones que en ella se adopten no pueden ser incompatibles entre sí, ni contradictorias, de serlo, se tornaría difícil, imposible quizá, ejecutarla. Toda la sentencia debe guardar armonía y congruencia entre sus partes y con el procesoº.

6.4.- De su parte, la Corte Constitucional ha establecido lo siguiente en torno a las deficiencias motivacionales alegadas: ª(...) 67. Una argumentación jurídica es inexistente cuando la respectiva decisión carece totalmente de fundamentación normativa y de fundamentación fáctica. (...) 69. Una argumentación jurídica es insuficiente cuando la respectiva decisión cuenta con alguna fundamentación normativa y alguna fundamentación fáctica, pero alguna de ellas es insuficiente porque no cumple el correspondiente estándar de suficiencia. (...) 71. Una argumentación jurídica es aparente cuando, a primera vista, cuenta con una fundamentación normativa suficiente y una fundamentación fáctica suficiente, pero alguna de ellas es, en realidad, inexistente o insuficiente porque está afectada por algún tipo de vicio motivacional. (...) 80. Hay inatinencia cuando en la fundamentación fáctica o en la fundamentación jurídica se esgrimen razones que no ªtienen que verº con el punto controvertido, esto es, no guardan relación semántica general con la conclusión final de la argumentación y, por tanto, con el problema jurídico de que se trate. Dicho de otro modo, una inatinencia se produce cuando el razonamiento del juez ªequivoca el puntoº de la controversia judicial. (...) 82. La inatinencia no se refiere a la pertinencia jurídica de las razones esgrimidas en la argumentación, es decir, no alude a si las disposiciones jurídicas invocadas por el juzgador son o no aplicables al caso concreto. Esto último no concierne a la suficiencia de la argumentación jurídica, sino que alcanza a su corrección conforme al

Derecho, lo que rebasa el alcance de la garantía de la motivación. En efecto, el artículo 76.7.l de la Constitución prescribe la nulidad de una resolución si en ella ª no se explica la pertinencia de su aplicaciónº, y no si las disposiciones normativas aplicadas no son las jurídicamente pertinentes, es decir, si se las aplica de manera jurídicamente incorrecta. (...)º (negrillas corresponden al texto original, subrayado añadido por esta Sala).

6.5.- En ese contexto, resulta necesario citar las partes medulares de la sentencia recurrida, dentro de las cuales se analizan las glosas objetadas por la administración tributaria en su recurso de casación, de las cuales se aprecia:

> 7.4.2) Glosa por ª Diferencias por sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada USD 111.855,93 (casilleros 7040-7041), Beneficios sociales USD 98.148,09 (casilleros 7043-7044), Aportes a la seguridad social (incluye Fondos de reserva) USD 39.205,90 (casilleros 7046-7047): (a) El actor manifiesta que reitera lo indicado en el proceso administrativo, esto es que las diferencias establecidas por el Servicio de Rentas Internas se generan por la forma de la empresa de contabilizar los descansos médicos de los trabajadores, una vez que el subsidio se otorga con posterioridad al periodo; así como por que los días de sueldo en liquidación no constan en la nómina pero sí en la liquidación, lo cual se encuentra en los avisos de salida y actas de finiquito. Afirma que desvirtuará las diferencias, conforme consta del informe del perito contable. (b) La administración tributaria, por su parte, se pronuncia por cada subglosa: (...) (c) Siendo que el argumento de ambas partes (actor para desvanecer las glosas y la administración para que se ratifiquen las mismas), se sustenta en los informes periciales practicados respectivamente, el Tribunal recurre a su análisis y valoración, conforme se indica a continuación. (d) La actora practicó como prueba el Informe pericial del Econ. Manuel Solano Hidalgo (fs. 3 a 9 vuelta, anexos CD a fojas 159 y 160), siendo sustentado en la audiencia de juicio. En la parte pertinente se encuentra que el perito manifiesta que: (...) En conclusión, el perito totaliza un monto de USD 136.260,08 justificado y desvanecida las subglosas parcialmente; ratificando un saldo de USD 98.426,61 como gasto no deducible. (e) La administración tributaria practicó como prueba el Informe pericial del Ing. Darwin Ibujés Chacón (fs. 259 a 271), siendo sustentado en la audiencia de juicio. En la parte pertinente se encuentra que el perito no realiza una verificación de

la documentación que fue presentada por el contribuyente en sede administrativa, ya que se restringe a la revisión del acto administrativo impugnado y su antecedente el Acta de Determinación, tal es así que, respecto al sustento de las subglosas se refiere a los considerando del acto administrativo y los reproduce en calidad de ª razones por las que la administración estableció las diferenciasº, así encontramos que respecto a cada una de las subglosas señala expresamente que, de la revisión que hace la administración tributaria a la información a ella entregada se determinan las diferencias; concluyéndose que la pericia realizada se limitó a exponer la motivación que ya consta en el acto administrativo, por lo que el Tribunal concluye que no brinda elementos a considerar diferentes a las presunciones del mismo acto administrativo. (f) Los Jueces, de la revisión de la prueba consistente en el informe pericial del Econ. Manuel Solano Hidalgo (fs. 3 a 9 vuelta, anexos CD a fojas 159 y 160), llegan a la conclusión de que existe información suficiente para aceptar parcialmente como deducible el gasto, una vez que el perito como parte de su informe explicó que de la revisión de roles de pago, planillas del IESS, notas de crédito emitidas por el IESS, registros contables, reversos de provisiones, encontró los justificativos suficientes para dar de baja la glosa en la cantidad de USD 136.260,08; ratificando un saldo de USD 98.426,61 como gasto no deducible; resultados que el Tribunal acoge para desvanecer parcialmente la glosa. En lo principal el actor estaba en la obligación de probar las alegaciones planteadas, al tenor de lo señalado en los artículos 162 y 169 del Código Orgánico General de Procesos Cogep, lo cual a criterio de este Tribunal realizó con suficiencia; incumpliendo la administración lo prescrito en el artículo 311 del Cogep, esto es que (...) 7.4.3) Glosa por ª Diferencia gastos por depreciaciones / del costo histórico de propiedades, planta y equipo / no acelerada ± costo y gastoº por USD 5.481.398,36 (casilleros 7067-7068): (a) El actor manifiesta que reitera las argumentaciones dadas a la administración tributaria en defensa durante el proceso administrativo de impugnación, de lo cual se evidencia que las mismas no han sido consideradas por los funcionarios para la emisión de la Resolución; incumpliendo con el prescrito por el artículo 103 numeral 2 del Código Tributario. (...) (b) La administración tributaria, por su parte, señala que TELCONET alega que los activos que categorizó como ª equipos de telecomunicacionesº y ª Data centers Guayaquil y Quitoº a pesar de estar compuestos de distintos activos, con distintas naturalezas y

vidas útiles, deben ser considerados como un solo activo y por ende depreciarse como un solo activo. El argumento expuesto por la actora, no tiene sustento ni legal tributario ni contable, puesto que la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y las normas contables ordenan lo opuesto, es decir, que los activos que conforman los Data centers de Guayaquil y Quito, deben depreciarse por separado de acuerdo a su naturaleza y vida individual. (c) Siendo que el argumento de ambas partes (actor para desvanecer la glosa y la administración para que se ratifique la misma), se sustenta en los informes periciales practicados respectivamente, el Tribunal recurre a su análisis y valoración, conforme se indica a continuación. (d) La actora practicó como prueba en primer lugar el Informe pericial del Ing. Yull Matamba Valencia (fs. 22 a 48) (técnico), siendo sustentado en la audiencia de juicio. En la parte pertinente se encuentra que el perito manifiesta que para efectos de la ejecución del trabajo se realizó la visita técnica del Data Center Guayaquil, el cual representa el 75% de la infraestructura relacionada a Data Centers que posee la compañía Telconet, y que producto de dicha visita, inspección y análisis de datos, constató que el Data Center de la ciudad de Guayaquil es similar al que se encuentra en la ciudad de Quito, diferenciándose únicamente en la capacidad instalada, es decir la cantidad de equipos que se encuentran en cada Data Center. En el texto el perito procede a definir técnicamente el concepto de Data Center, el cual califica como un centro de proceso de datos, y es el centro, lugar, edificio donde se encuentran los elementos de red, almacenamiento, sistemas de computación, equipamiento electrónico, medios de envío y recepción etc. Concluye la definición como el lugar donde se concentran los recursos necesarios para el procesamiento de la información de una organización, lo que lo convierte en un punto focal y un activo crítico para las operaciones diarias. A continuación detalla cada uno de los elementos que componen un Data Center. Concluye el perito manifestando que no se puede desmembrar un data center y que debe ser visto como un sistema que tiene diferentes partes y no puede funcionar si una de ellas no está o llega a fallar. (e) La actora también practicó como prueba un segundo Informe pericial (contable) emitido por el Econ. Manuel Solano Hidalgo (fs. 12 a 19, anexos CD a fojas 159 y 160), siendo sustentado en la audiencia de juicio. En la parte pertinente se encuentra que el perito manifiesta que el análisis realizado corresponde a los activos detallados y su sub clasificación contenida en las cuentas

contables ª 1-3-2-01-01-009 Datacenter Guayaquil Afº, ª 1-3-2-01-01-010 Datacenter Qto Afº, y ª 1-3-2-01-01-005 Equipo de telecomunicaciónº, conforme sigue a continuación: (...) En conclusión el perito totaliza un monto de USD 652.433,95 como gasto no deducible por concepto de depreciación de propiedades, plata y equipo. (f) La administración tributaria practicó como prueba el Informe pericial del Ing. Darwin Ibujés Chacón (fs. 259 a 271), siendo sustentado en la audiencia de juicio. En la parte pertinente se encuentra que el perito concuerda con la administración en que en base a la NIC 16 ª propiedad planta y equipoº se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento, siendo aplicable para la depreciación lo señalado en el numeral 6 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que concluye que se deben clasificar los diferentes tipos de activos por su uso y naturaleza y se debe depreciar de forma separada cada parte de mayor significatividad de un mismo elemento de propiedades, planta y equipos, por lo cual también se deberían depreciar por separado el resto de sus componentes variando entre sí sus vidas útiles, es decir se establece que no deben contabilizarse en conjunto los activos de diferente uso, naturaleza y vidas útiles. (f) En este punto a efectos de verificar la deducibilidad de los gastos, respecto a la depreciación de propiedades, planta y equipos, es pertinente determinar si los bienes que conforman los equipos de computación y los Data Center Guayaquil y Data Center Quito deben ser considerados como equipos de cómputo. Conforme lo señala el artículo 221 del Código Orgánico General de Procesos, (...) En el presente proceso, al existir el informe pericial de un perito Ingeniero en telecomunicaciones, el cual concluye que estos bienes en su conjunto son equipos de cómputo, y al no existir en autos ninguna prueba que contradiga estas conclusiones técnicas, este Tribunal considera que se ha probado que los bienes subclasificados referentes a los Data Center de Guayaquil y Quito y a los Equipos de telecomunicaciones, son equipos de cómputo y por lo tanto acepta las conclusiones del perito en telecomunicaciones del Ing. Yull Matamba Valencia. El artículo 10 numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala (...) En concordancia, el artículo 28, numeral 6 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece: (...) Toda vez que, al tenor de lo señalado en los artículos 162 y 169 del

> Código Orgánico General de Procesos Cogep, se ha probado que los bienes de los Data Center de Guayaquil y de Quito, y los equipos de Telecomunicaciones, corresponden a equipos de cómputo y que los mismos fueron depreciados al 14% y al 20% (respectivamente), este Tribunal acepta los resultados informados por el perito Econ. Manuel Solano Hidalgo y se da de baja parcialmente la glosa, conforme detalle que consta en el informe mencionado y se ha reproducido en los literales anteriores y. (fjs. 456 a 459, el subrayado es añadido por esta Sala de Casación, negrillas corresponden al texto original).

6.6.- En virtud de que en el recurso de casación se ha propuesto el mismo caso y los mismos vicios motivacionales, respecto del análisis a las glosas controvertidas, esta Sala procede a analizarlas en su conjunto. Para lo cual, se verifica de la motivación del fallo de instancia, que los juzgadores desarrollan un relato de los antecedentes procesales, en los que hacen mención a los argumentos principales expuestos por cada parte procesal, sobre los cuales valoran sus elementos probatorios, a fin de verificar si procedía desvanecer o ratificar las glosas determinadas por la administración tributaria, conforme el objeto de la controversia que fue fijado por el Tribunal con anuencia de las partes (ver § 1.1.- que antecede). Por ende, cabe anotar que resulta falsa la aseveración del recurrente, en cuanto a que el Tribunal únicamente acogió los informes periciales de la empresa actora, sin ahondar en explicaciones que justifiquen su decisión, pues es evidente que exponen sus motivos a partir del hecho de que, el perito de la empresa actora justificó parcialmente la deducibilidad analizado en la glosa por diferencias en sueldos, salarios y demás, así como también, probó que los bienes de los Data Center y los equipos de Telecomunicaciones correspondían a equipos de cómputo, depreciados al 14% y al 20%; mientras que por el contrario, señalaron que el informe pericial de la administración tributaria se limitó a exponer la misma motivación del acto administrativo impugnado, sin que en éste haya sido considerada la documentación presentada por la empresa actora en la etapa administrativa. Con lo cual aceptaron las conclusiones contenidas en el informe pericial de TELCONET, acorde a su convicción fáctica de los hechos, luego de realizar un ejercicio valorativo a las pruebas aportadas por los sujetos procesales, propio de sus atribuciones y deberes jurisdiccionales.

6.7.- Dicho así, es preciso señalar que la administración tributaria propone argumentos que más bien, reflejan una notoria inconformidad con la valoración efectuada por parte del

Tribunal A quo, y más aún, con las conclusiones arribadas en función de dicho examen probatorio, lo cual no corresponde ser afrontado a través del caso casacional planteado por el SRI, pues tal acusación comprende otro yerro establecido en el artículo 268 del COGEP, debiendo tener en cuenta que la casación no puede confundirse con la apelación a un fallo judicial, por encontrarse en desacuerdo con la decisión de instancia, toda vez que en sede casacional, únicamente se analizan posibles errores jurídicos que pudieren acaecer en las distintas resoluciones judiciales dictadas en el territorio nacional ecuatoriano, en procura de la seguridad jurídica mas no para satisfacer los intereses particulares de las partes. Lo antedicho en razón de que en lugar de determinar con meridiana precisión, la forma en la que se produjeron los vicios motivacionales denunciados, conforme la sentencia No. 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional, la casacionista formula vagamente sus alegatos orientados a reclamar una valoración subjetiva de la prueba pericial, sin llegar a establecer fehacientemente cómo se habrían configurado las deficiencias motivacionales de inexistencia, insuficiencia, apariencia o inatinencia, sino que se limita a transcribir sus enunciados sin llegar a vincularlos con la sentencia recurrida.

6.8.- En esa misma línea argumentativa, esta Sala advierte que -contrario a lo expresado por la institución recurrente-, el análisis a las glosas dentro del fallo de instancia, cuenta con una suficiente fundamentación tanto fáctica como normativa, pues son los mismos jueces distritales quienes citan los artículos en los cuales soportan su decisión, tales como lo son los artículos 162, 169 y 311 del COGEP, entre otros, de manera que tampoco se incurre en una insuficiencia jurídica. Además, se observa la subsunción de los hechos al derecho, al ser contrastados los argumentos y pretensiones de TELCONET y el SRI, con las pruebas que permitieron esclarecer el litigio, por lo que no prospera la deficiencia motivacional acusada al amparo del caso 2 del artículo 268 del COGEP, y en consecuencia, se rechaza el cargo alegado.

7. Resolución

En virtud de todo el análisis que antecede, 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 de 06 de diciembre de 2023, a las 09h20, dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio No. 09501-2022-00072.

7.2.- En vista de que la parte recurrente es el Servicio de Rentas Internas, no existe caución rendida.

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 ni honorarios que regular.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen

Resolución de fácil comprensión

No se configura el caso 2 del artículo 268 del COGEP, argumentado por la institución casacionista, debido a su deficiente proposición jurídica del cargo acusado, a la par de reflejar su evidente inconformidad con la valoración probatoria que condujo a la resolución de la causa, por lo cual, esta Sala ha resuelto no casar el fallo recurrido.

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA
JUEZA NACIONAL (PONENTE)

JOSE DIONICIO SUING NAGUA
JUEZ NACIONAL

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA
JUEZA NACIONAL (E)

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 09501-2022-00229 RESOLUCION 336-2026

292214829-DFE

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

AUTOR/A: GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de mayo del 2026, las 16h41. **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 la siguiente sentencia de casación en el proceso No. **09501-2022-00229.**

1. Antecedentes procesales

1.1. La señora Elsa Johanna Ruilova Bayas, por sus propios y personales derechos, presenta acción de impugnación en contra de la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 09202206500161562, de 4 de febrero de 2022, notificada el 9 de febrero de 2022, que emite el Ing. Fabián Fernando Navarrete Loaiza, Jefe Zonal 8 de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI), por concepto de impuesto a los consumos especiales, perfumes y aguas de tocador del ejercicio fiscal 2017 (fs. 51 a 68).

1.2. En el caso puesto en nuestro conocimiento, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Guayaquil, provincia del Guayas, conforme con lo resuelto en la audiencia preliminar, de común acuerdo con las partes procesales, señala como objeto de la controversia: *"**1.** Establecer si la actora justifica los valores contenidos en la Liquidación de pago por Determinación Presuntiva No. 09202206500161562 por concepto de Impuesto a los Consumos Especiales ± Perfumes y Aguas de Tocador del ejercicio fiscal 2017 emitida el 04 de febrero del 2022. **2.** Determinar si el acto impugnado adolece de nulidad en consideración a las alegaciones de la actora, sobre el hecho generador y la falta de motivación."*

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 ORDONEZ C=EC L=QUITO CI 1710658640

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

1.3. Mediante sentencia de mayoría del 31 de enero de 2023, las 14h20, el Tribunal de instancia resuelve declarar con lugar la demanda que presenta Elsa Johanna Ruilova Bayas en contra de la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 09202206500161562 por concepto de impuesto a los consumos especiales en 2017 por perfumes y aguas de tocador y, en consecuencia, la deja sin efecto, sin que se disponga el pago de indemnizaciones ni de costas.

1.4. La Abg. Eliette María Cornejo Zea, procuradora fiscal debidamente legitimada del Director Zonal 8 del SRI, presenta recurso extraordinario de casación (fs. 167 a 171) el 15 de marzo de 2023, en contra de la referida sentencia de mayoría dictada el 31 de enero del 2023 y mediante auto de 25 de abril de 2023, las 09h24 (fs. 173), se lo declara oportuno 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 providencia de 6 de marzo de 2025, las 11h49, el Dr. Juan Francisco Martínez Castillo, Conjuez Nacional, dispone completar el recurso; cumplido lo cual, mediante auto de 19 de marzo de 2025, las 09h49, admite a trámite el recurso de casación propuesto por el Director Zonal 8 del SRI, por el caso ***quinto*** del art. 268 del Código Orgánico General del Procesos (en adelante COGEP), por los vicios de: **(a)** ***falta de aplicación*** del art. 3 del Código Tributario (en adelante CT); y, **(b)** ***errónea interpretación*** del art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante LRTI).

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 COGEP.

2.2. En virtud del sorteo de la causa, de 14 de mayo de 2025, las 09h31, se radica la competencia en la Sala Especializada integrada por los doctores: Gilda Rosana Morales Ordóñez, José Dionicio Suing Nagua (Jueces Nacionales) y Gustavo 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 que 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, que es llevada a cabo el día **viernes 15 de mayo 2026, a las 10h00**; en consecuencia, se declara la validez de todo lo actuado.

4. Fundamentación del recurso de casación

4.1. La procuradora fiscal de la autoridad demandada en el escrito de casación, su complementación y en la audiencia de casación que se llevó a cabo en la fecha señalada sostiene que, la sentencia incurre en el caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de

falta de aplicación del art. 3 del CT y *errónea interpretación* del art. 82 de la LRTI, por cuanto el Tribunal de instancia, desconoce que los productos que comercializa la parte actora (perfumes) de enero a diciembre de 2017 gravan ICE, conforme con el art. 82 de la LRTI, indistintamente de su presentación para la comercialización, inclusive en aquellos casos en que se los comercialice en partes, kits, combos o similares.

4.1.1. Sobre la ***falta de aplicación*** del art. 3 del CT considera que, la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002 ª*es un mero recordatorio a los contribuyentes o esclarecimiento de la interpretación de la norma*º Ð conforme se indica en el voto salvadoÐ , por lo que, la circular no constituye una ª norma aclaratoriaº Ð como lo afirma el Tribunal A quoÐ . Por ello, si el Tribunal de instancia hubiera aplicado la mentada disposición hubiera concluido que los productos que comercializa la actora de enero a diciembre de 2017, incluyen todas las combinaciones que contienen esencia y alcohol, teniendo como base principal la posibilidad de formar un perfume, indistintamente de su presentación para la comercialización, adecuándose así a lo dispuesto en el art. 82 de la LRTI y, por consiguiente, hubiera considerado a la parte actora como sujeto pasivo del ICE.

4.1.2. Concluye que, el análisis que expone el Tribunal A quo en el numeral 7.5.8. es determinante en la decisión, puesto que, considera improcedente que la administración aplique la mentada circular por ser posterior al ejercicio fiscal que se analiza, lo que debió aplicarse es el art. 82 de la LRTI vigente para el 2017, que determina como bien gravado con ICE expresamente a los perfumes y aguas de tocador, sin que a esa fecha exista una ª norma aclaratoriaº con respecto a su contenido, que especifique que las partes, kits o combos, constituyan lo que se conoce como perfume.

4.1.3. Puntualiza que, el art. 3 del CT es claro en expresar que únicamente mediante acto legislativo de órgano competente se pueden establecer, modificar o extinguir tributos, sin establecer condicionamiento o excepción alguna y, siendo que, la circular del SRI ª*no ostenta el carácter de norma y como tal no puede exonerar modificar o extinguir tributos*º , no era posible que el SRI motive el acto impugnado con la referida circular, sino que, por el contrario, la administración debía remitirse al art. 82 de la LRTI, al considerar a la parte actora como sujeto pasivo del ICE, por su actividad de comercialización, ya sean perfumes o los denominados ª kitsº o ª combosº para el ensamblaje y uso del producto, indistintamente de

su presentación o comercialización.

4.1.4. Agrega que, el Tribunal de instancia al no aplicar el art. 3 del CT, obvia que la circular constituye únicamente un ª*recordatorioº* a los sujetos pasivos del ICE y, omite considerar que la actora se enmarca en el hecho generador para ser considerada como sujeto pasivo del ICE. Concluye que, la infracción que se denuncia incide en la decisión de la causa, por cuanto si los juzgadores hubieran aplicado el art. 3 del CT, se hubieran percatado que la actora comercializó perfumes en el período fiscal discutido y, en consecuencia, se hubiera ratificado la liquidación de pago por determinación presuntiva No. 09202206500161562, por concepto de ICE ± perfumes y aguas de tocador del 2017.

4.1.5. Con relación a la ***errónea interpretación*** del art. 82 de la LRTI, manifiesta que, dicha norma determina como bien grabado con el ICE, los bienes de consumo suntuarios, entre los cuales se incluyen a los perfumes; no obstante, el Tribunal de instancia, de forma errada, considera que, a la fecha del período fiscal en análisis no existía una ª norma aclaratoriaº (circular) con respecto a su contenido, que especifique que las partes, kits o combos, constituyan lo que conocemos como un perfume, por tanto, el SRI aplica equivocadamente la mentada circular de forma retroactiva.

4.1.6. Añade que, la *interpretación correcta* de esta norma debe centrarse en la esencia económica de la transacción y no únicamente en la forma de comercialización; es decir, si la venta de componentes separados tiene como finalidad la obtención del producto final gravado (perfume), dicha operación debe estar sujeta al ICE. No obstante, el Tribunal de *A quo* al centrarse exclusivamente en la forma de comercialización (venta por separado de componentes) ignora la realidad económica de la operación y el propósito final de los productos vendidos. Esta *ª interpretación restringidaº* permite evadir la carga tributaria simplemente modificando la forma de venta, lo cual contraviene el espíritu de la ley. La correcta interpretación del art. 82 de la LRTI implica considerar el principio de sustancia sobre forma reconocido en materia tributaria, el cual establece que la esencia económica de una transacción prevalece sobre su forma jurídica; por tanto, si la venta de componentes separados se destina a la obtención de un perfume, dicha operación debe estar sujeta al ICE, independiente de cómo se comercialicen los componentes.

4.1.7. Destaca que, son los propios juzgadores quienes, a base de las pruebas y la norma señalada, en el numeral 7.5.9. del fallo de nivel reconocen como un hecho no controvertido que, tanto el perfume como el agua de tocador, son bienes que gravan ICE; no obstante, concluyen, de manera errónea, que por el solo hecho de comercializar por separado o en partes productos que juntos pueden constituir un perfume, no se configura el hecho generador del ICE. Es decir, el Tribunal si bien reconoce que los perfumes, conforme con el art. 82 de la LRTI son bienes que gravan ICE, sin embargo, aduce no se cumplen con las condiciones que señala dicha disposición para que los bienes comercializados se consideren como perfumes, pese a que existe una resolución (circular) en la que se esclarece el sentido de dicha norma, por lo que, no era posible afirmar que no se cumpla con el presupuesto que contempla dicho artículo.

4.1.8. Por ello, se debió priorizar la primera regla de interpretación del art. 18 del Código Civil que señala que, se debe estar al tenor de la ley cuando su sentido es claro sin que se recurra a ª interpretaciones extensivasº, so pretexto de consultar su espíritu. La interpretación errónea del Tribunal de instancia conduce a que se invalide un acto administrativo legítimo y permite que operaciones gravadas con ICE eludan el pago de este impuesto, mediante una simple modificación en la forma de comercialización. Esto no solo afecta la recaudación fiscal, sino que también genera inequidades entre contribuyentes que comercializan perfumes como producto final y aquellos que venden sus componentes por separado con el mismo fin.

4.1.9. Concluye que, si los juzgadores al momento de resolver hubieran interpretado correctamente el art. 82 de la LRTI hubieran constatado que el actor comercializó perfumes o aguas de tocador indistintamente de su presentación para la comercialización y hubieran concluido que la parte actora es sujeto pasivo del ICE por el período fiscal controvertido al configurarse el hecho generador del tributo en mención. De esta manera se corrobora la errónea interpretación de dicha norma que fue determinante en la sentencia. En virtud de lo expuesto, solicita que se admita el recurso de casación y se case el fallo.

4.2. Contestación al recurso de casación. La señora Johanna Ruilova Bayas, por sus propios y personales derechos, dentro del término que se concede en el auto de calificación, contesta el recurso de casación propuesto por la parte demandada (fs. 14 a 21) y con respecto al caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de *falta de aplicación* del art. 3 del CT y

errónea interpretación del art. 82 de la LRTI, señala que dichas normas resultan intrascendentes para la decisión, por su ineficacia para modificar los hechos probados que constan en los apartados 7.5.2, 7.5.5 y 7.5.8 del fallo, si no se alega el caso cuarto del art. 268 del COGEP relativo a las normas de valoración probatoria.

4.2.1. Añade que, no existe *falta de aplicación* del art. 3 del CT, pues dicha disposición no tiene ninguna relación con el objeto de la controversia, ya que en el proceso judicial no se discute si el ICE se establece, modifica o extingue a través de acto legislativo. La cuestión de irretroactividad de la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, publicada en el Registro Oficial No. 428, de 14 de febrero de 2019, para el periodo fiscal 2017, no tiene relación con los contenidos del art. 3 del CT y es considerado por el Tribunal A quo en el numeral 7.5.9 de la sentencia en donde se señala que, atendiendo la vigencia legal de la circular mencionada, no era posible considerarla para el ejercicio fiscal 2017, pues significaría aplicar de forma retroactiva esta circular.

4.2.2. Señala que, en su demanda alegó que los productos y materias primas que comercializó en el 2017, de acuerdo con la normativa vigente, no pueden considerarse como perfumes y, por lo tanto, su comercialización no grava ICE, pues la ley tributaria (a dicha fecha) no definía lo que debe entenderse como un ªperfumeº. Agrega que, el art. 13 inc. 2 del CT establece que: *ªLas palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamenteº*. En este sentido, otras normas sí definen lo que debe entenderse por perfumes, los que se consideran como cosméticos, conforme con el numeral 2.1.9 del art. 1 del Reglamento Técnico Ecuatoriano RTE INEN 093 ªProductos Cosméticosº, publicado en el R.O. No. 367, de 4 de noviembre de 2014 y art. 3 de la Normativa Sanitaria para Productos Cosméticos, Productos de Higiene, publicada en el R.O. No. 968, de 22 de marzo de 2017.

4.2.3. Esta disposición, a su vez, es el resultado de la aplicación local del numeral 2.26 del art. 2 de la Decisión No. 833 de la Comisión de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial No. 3450 de 26 de noviembre de 2018, que establece lo que es un producto cosmético. Es decir, conforme queda expuesto, esta normativa no tributaria define lo que debe entenderse como perfume y, en ella se contemplan los requisitos para que un producto se considere perfume, así: **(1)** que se trate de una formulación; **(2)** que su destino sea el contacto con

superficies del cuerpo humano; y, **(3)** que su fin sea cosmético.

4.2.4. A base de lo expuesto, los productos catalogados como materias primas que comercializa la señora Elsa Johanna Ruilova Bayas, como son: alcohol, esencia y fijador, no son destinados a ser aplicados directamente en el cuerpo humano, por lo que, no cumplen con las características de un perfume; además, la mera existencia de estos productos que se catalogan como materias primas en las facturas correspondientes, no conlleva a que se hayan elaborado perfumes, ya que para ello se requiere de un conocimiento previo Ð *know how*Ð y un proceso sistemático de fabricación, para que el producto final se catalogue como perfume. De lo contrario, son simplemente materias primas.

4.2.5. Añade que, el *know how* no es comercializado por la actora, elemento principal necesario para la fabricación de un perfume. Por ello, el ARCSA certifica que sus productos tales como: alcohol desodorizado, fragancia y fijador, no requieren de una notificación sanitaria obligatoria para la comercialización, conforme se desprende de las certificaciones que reposan en el expediente administrativo. Recalca que, el mismo SRI mediante absolución de consulta, publicada en el R.O. No. 488 de 15 de diciembre de 2008, señala que el ICE solo grava al consumo del perfume como producto terminado, lo que guarda correspondencia con lo que establece la Resolución No. 833 de la CAN, en el numeral 2.27 del art. 2. En este sentido, las sustancias catalogadas como materia prima como son: alcohol desodorizado, fragancia y fijador, que comercializa Elsa Johanna Ruilova Bayas, no se consideran productos terminados, debido a que no se someten a todas las etapas de producción para la obtención de un producto terminado, como lo dispone la mentada disposición.

4.2.6. Puntualizan que, dentro del plazo que se otorgó en la Comunicación de Diferencias Presuntiva No. DZ8-GSOOCDC21-00000072-M de 5 de octubre de 2021, se informa de este particular a la administración tributaria, en donde adjuntan como respaldo los informes técnicos que emite el ARCSA y las fichas técnicas, así como informe técnico que emite el especialista Juan José Macero Maldonado, el cual señala que los productos que comercializamos en el 2017 no pueden considerarse como perfumes.

4.2.7. Por su parte, la sentencia de mayoría en el apartado 7.5.4 indica que, la controversia se encamina a determinar si lo que comercializa la parte actora en el ejercicio fiscal 2017

constituía o no perfume, mas no, que el Tribunal *A quo* considere a la Circular NAC-DGECCGC19-0000002 como norma aclaratoria, como así lo da a entender la administración tributaria en su recurso. Por ello, a base del análisis del acervo probatorio que aportan las partes procesales y del criterio de temporalidad, es que analiza la mentada circular y se llega a la conclusión de que, en este caso, la referida circular lesiona el principio de irretroactividad (art. 300 de la CRE). Por ello, a pesar de que el Tribunal no menciona expresamente el art. 3 del CT, ello no significa que no se lo tome en cuenta, sino que, al contrario, sí se lo considera al momento de referirse al principio de irretroactividad.

4.2.8. Añade que tampoco existe *errónea interpretación* del art. 82 de la LRTI, sino que, por el contrario, el Tribunal de instancia señala que, los hechos probados no se subsumen en los presupuestos previstos en esta norma. Además, puntualiza que, al tiempo de efectuarse las ventas del ejercicio fiscal 2017, no existía normativa alguna que esclarezca el sentido de la mentada disposición y que, con posterioridad, recién con la emisión de la Circular No. NAC-DGECCGC19-00000002, que tiene vigencia a partir del 14 de febrero de 2019, se considera como perfumes a las esencias odoríferas, alcohol, envases y demás materias primas (aún si son vendidos por separado), a pesar de que son materias primas que, en la realidad, no constituyen un ª producto terminado º, lo que va en contra de lo que dispone el art. 82 de la LRTI que grava con el ICE a bienes como ª perfumes y aguas de tocador º, sin que incluya las materias primas por separado de los componentes de lo que podría constituir un perfume.

4.2.9. Por ello, considera que, sobre la base de los hechos probados en la sentencia de mayoría, en contraste con lo dispuesto en el art. 82 de la LRTI, es que el Tribunal *A quo* en el numeral 7.5.9. llega a la conclusión de que la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, publicada en el R.O. 428, de 14 de febrero de 2019, no puede aplicarse para el ejercicio fiscal 2017, pues es anterior a su vigencia. Solicita que se rechace el recurso de casación y no se case el fallo.

5. Problema Jurídico

Determinar si la sentencia objeto del recurso de casación incurre en el caso ***quinto*** del art. 268 del COGEP, por los vicios de ***falta de aplicación*** del art. 3 del CT y ***errónea interpretación*** del art. 82 de la LRTI.

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 que señala el recurrente. Este caso tiene como limitante la revaloración de las pruebas y debe plantearse 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 del vicio propuesto. Luis Tolosa Villabona (*Teoría y Técnica de la Casación*, Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2005, p. 357), sobre la ***falta de aplicación*** sostiene:

> *ª La falta de aplicación de la ley sustancial implica desconocimiento, ignorancia o infracción directa de una norma. Es violación por existencia del precepto porque hay una exclusión evidente del precepto o un error en la validez de la norma en el tiempo. Corresponde a un error contra ius, rebeldía y desconocimiento de la norma. 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 .*

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

> *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* (p. 359*)*.

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

<u>Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)</u>

> *ª **Art. 82.-** Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios: GRUPO I TARIFA AD VALOREM Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé) 150%. Perfumes y aguas de tocador 20%. Videojuegos 35%. Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública 300%. Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos automotrices 100%.º*

<u>Código Tributario</u>

> *ª **Art. 3.- Poder tributario.-** Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.º*

6.4. Análisis del caso *SUB JÚDICE.* A continuación, se procede a analizar el recurso propuesto por la autoridad tributaria, al amparo del caso *quinto* del art. 268 del COGEP, por los vicios de *falta de aplicación* del art. 3 del CT y *errónea interpretación* del art. 82 de la

LRTI por cuanto, a su criterio, el Tribunal de instancia, desconoce que los productos que comercializa la parte actora (perfume) de enero a diciembre de 2017 gravan ICE, conforme con el art. 82 de la LRTI, indistintamente de su presentación para la comercialización, inclusive en aquellos casos en que se los comercialice en partes, kits, combos o similares, sin que la administración motive el acto determinativo en la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, pues tan solo constituye un *ª mero recordatorio a los contribuyentes o esclarecimiento de la interpretación de la normaº que ª no ostenta el carácter de normaº*.

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, pues este cargo abarca únicamente infracciones a normas sustantivas o precedentes jurisprudenciales obligatorios, siempre y cuando hayan sido decisivos en la parte resolutiva del fallo.

6.4.2. Una vez que se define el objeto de la controversia (numeral 1.2 de esta sentencia) y teniendo en cuenta que el caso que se invoca parte de la aceptación de los hechos probados y aquellos no controvertidos, se identifican como tales los siguientes: **(a)** No es controvertido que los ª perfumes y aguas de tocadorº están gravados con ICE. **(b)** Los productos que comercializó la actora de enero a diciembre de 2017, conforme se observa en las facturas o comprobantes de ventas referidos en el acto impugnado, incluyen combinaciones o insumos que contienen esencia y alcohol y de lo sugerido por el ARCSA, sí tienen como base principal la posibilidad de formar un perfume. **(c)** Las pruebas documentales que valora el Tribunal de instancia señalan que, lo que comercializa la actora *no* es un *producto terminado*, conforme con lo que dispone la Resolución No. 833 de la CAN y conforme lo que indica la misma administración tributaria en absolución de consulta, publicada en el Registro Oficial No. 488, de 15 de diciembre de 2008. **(d)** Que la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, de 14 de febrero de 2019, no es aplicable en derecho, debido a que su emisión es posterior al ejercicio 2017. **(e)** Analizados los productos que se detallan en las facturas y comprobantes de venta de la actora dentro del período 2017 se trata de materias primas comercializadas que carecen de

una formulación y que, por sus características no pueden considerarse como perfume.

6.4.3. Con estos hechos que aparecen como probados o no controvertidos, el Tribunal de instancia, con relación al primer objeto de la controversia (numeral 7.5.), relativo a si la actora justifica los valores de la Liquidación de pago por determinación presuntiva del ejercicio fiscal 2017, señala que, de acuerdo al art. 82 de la LRTI están gravados con el ICE los ª perfumes y aguas de tocadorº, y en el caso se ha demostrado que los productos comercializados por la accionante, constituyen materia prima, y por tanto no se ha configurado el hecho generador previsto para el nacimiento de la obligación tributaria.

6.4.4. De igual manera, en el numeral 7.5.8. con relación al contenido de la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, publicada en el R.O. 428, de 14 de febrero de 2019, el Tribunal de instancia observa que, siendo la determinación del año 2017, no es procedente en derecho, que la administración la aplique en el caso, debido a que su emisión es posterior al ejercicio fiscal en análisis, de hacerlo se vulneraría el principio de irretroactividad. Con todos estos antecedentes la sentencia de mayoría resuelve aceptar la demanda propuesta por la señora Elsa Ruilova Bayas por concepto de ICE del ejercicio 2017 y deja sin efecto la Liquidación de pago por determinación presuntiva.

6.5. Decisión de la Sala. En función del análisis realizado, esta Sala llega a la siguiente conclusión puntual: con relación al vicio de *falta de aplicación* del art. 3 del CT, el reproche a dicha norma resulta intrascendente para la decisión, pues en el proceso no está en discusión el principio de irretroactividad, sino si los productos comercializados eran perfumes o agua de tocador, y, por tanto sujetos al ICE. Adicionalmente, consta verificado que el Tribunal A quo no aplicó la Circular No. NAC-DGECCGC19-0000002, (R.O. 428, de 14 de febrero de 2019) sobre la que sustenta el cargo, pues queda claro que el propio Tribunal Distrital estableció de manera expresa que no correspondía aplicarse dicha circular por haber sido emitida de manera posterior al período analizado, por tanto, queda sin sustento la fundamentación del casacionista respecto a la ª falta de aplicación del art. 3 CTº, pues no solo que la circular en cuestión no se aplicó, sino que no se evidencia cómo si se hubiera aplicado expresamente dicho artículo 3, incidiría en la decisión de la causa, pues los jueces distritales llegaron a su decisión en función de la valoración de las pruebas, y, no en función de la aplicación retroactiva de una circular, como aparentemente intenta señalar la casacionista.

6.5.1. Por otra parte, tampoco esta Sala de Casación encuentra que la sentencia recurrida, haya hecho una errónea interpretación del art. 82 de la LRTI, pues constituye un hecho probado y no controvertido que lo que comercializa la actora en el ejercicio fiscal 2017, es materia prima y no productos terminados, no configurándose el hecho generador del ICE, lo que evidencia el correcto entendimiento de la norma reprochada, sin ampliar su alcance como pretende el SRI.

6.5.2. Por si no fuera suficiente, vale indicar que, el Tribunal de instancia sí emplea de forma adecuada la mentada norma jurídica, conforme con el sentido literal del art. 82 de la LRTI, sin que exista, como lo señala la parte recurrente, una *ª interpretación restringidaº* que permita evadir la carga tributaria.

Por las razones expuestas, al no evidenciarse el vicio de falta de aplicación de los arts. 3 del CT y *errónea interpretación* del art. 82 de la LRTI, el recurso no procede y, por tanto, se lo rechaza.

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 mayoría de 31 de enero del 2023, a las 14h20, que dicta el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en cantón Guayaquil, provincia del Guayas, dentro del juicio de impugnación No. 09501-2022-00229.

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.

Resolución de fácil comprensión

No procede el recurso de casación que plantea el SRI, por los vicios de falta de aplicación del art. 3 del CT y *errónea interpretación* del art. 82 de la LRTI, conforme con el caso 5 del art. 268 del COGEP, por cuanto el recurrente alega la falta de aplicación y la equivocada interpretación de disposiciones que resultan intrascendentes en la decisión de la causa y, por cuanto sugiere una revaloración probatoria de los hechos dados por ciertos o no controvertidos en sentencia.

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E) (PONENTE)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2019-00079 RESOLUCION 338-2026

292223768-DFE

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

AUTOR/A: JOSE DIONICIO SUING NAGUA

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de mayo del 2026, las 17h04. VISTOS.- Comparece el abogado Adrián Monje Mantilla en calidad de procurador judicial del Director General del Servicio de Rentas Internas e interpone recurso de casación en contra de la sentencia de mayoría dictada el 5 de abril de 2024, a las 16h10, y notificada el 8 de abril de 2024, a las 14h34, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00079.

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 (CRE); artículo 184 del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ) y artículo 266 y siguientes del Código Orgánico General de Procesos (COGEP). 1.2. El Pleno de la 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 22 de diciembre de 2025, las 08h57, se radicó la competencia en el Tribunal integrado por los doctores: Rosana Morales Ordóñez, Gustavo Durango Vela y José Suing Nagua (Ponente), Jueces Nacionales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; 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,11 de mayo de 2026, a las 14h45.

3.- Antecedentes procesales.- 3.1.- Objeto de la controversia.- ª Determinar si procede o no que el tribunal en sentencia declare la ilegalidad de la Resolución No. 108012018RREC015886, de fecha 7

de diciembre del 2018, en consecuencia se deje sin efecto legal la liquidación de Pago No. 08201806500587203 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2014, notificada el 30 de mayo del 2018 por la directora provincial del servicio de rentas internas de Esmeraldas.º

3.2.- Resolución impugnada.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el fallo de mayoría impugnado resuelve: ª ... acepta la demanda presentada por el ING. RAÚL LEONARDO HERNANDEZ DÍAZ, en calidad de contribuyente y actor de la presente causa, en contra de la DIRECTORA PROVINCIAL DE ESMERALDAS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI); y, dispone: 1.- Dejar sin efecto legal la RESOLUCIÓN No. 108012018RREC015886, emitido en fecha 07 de diciembre del 2018, y notificado el 10 del mismo mes y año, dictada por la Ing. Yomaira Marquínez Quiñonez, y como consecuencia se deja sin efecto legal la Liquidación No. 08201806500587203 por diferencias en el Impuesto al Valor Agregado del ejercicio fiscal 2014; notificada el 28 de diciembre del 2017 por la Directora Provincial del Servicio de Rentas Internas de Esmeraldas. 2.- El Servicio de Rentas Internas proceda a la devolución de la caución rendida por el actor en este juicio, conforme lo establece el artículo 324 Código Orgánico General de Procesos. Sin costas ni honorarios que regular.- NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE º

3.3.- Recurso de casación.- Mediante escrito de fecha 22 de mayo de 2024, a las 10h57, el abogado Adrián Monje Mantilla, procurador judicial de la Directora Distrital de Esmeraldas del Servicio de Rentas Internas, presenta recurso de casación fundamentado en el caso segundo del artículo 268 del COGEP.

3.4.- Calificación.- El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario calificó el recurso de casación en auto de 2 de agosto de 2024, a las 15h46, en los términos de los artículos 266 y 269 del COGEP y dispuso elevar el expediente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

3.5.- Admisión.- En auto de 6 de octubre de 2025, a las 13h42, la doctora Tania Catalina Jaramillo Luzuriaga, Conjueza Nacional, dispone que se aclare y complete el recurso. Posteriormente, mediante escrito de 14 de octubre de 2025, a las 09h58, el abogado Adrián Monje Mantilla, procurador judicial del Director Distrital de Esmeraldas del Servicio de Rentas Internas, presentó el escrito de aclaración

del recurso de casación interpuesto. Finalmente, en auto de 24 de octubre de 2025, a las 09h37, se resuelve ADMITIR el recurso de casación sustentado en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de falta de motivación.

4.- Fundamentación del recurso de casación.- 4.1. Que el Servicio de Rentas Internas notificó al contribuyente con la comunicación de diferencias No. PES-GTROFIO17-00000005-M el día 15 de septiembre de 2017. En ella la Administración Tributaria solicitaba al actor que, o bien presente declaraciones sustitutivas del IVA por todos los períodos fiscales desde octubre de 2014 hasta el último período declarado, o presente los documentos que justifiquen las diferencias detectadas. Que de acuerdo con lo esgrimido por el actor en su acto de proposición, presentó la declaración sustitutiva del IVA el día 12 de enero de 2018 respecto del mes de octubre de 2014. Aún así, la Autoridad Tributaria notificó al contribuyente con la Liquidación de Pago por Diferencias de la declaración del IVA del año fiscal 2014 No. 08201806500587203 el día 30 de mayo de 2018.

4.3. Frente a la Liquidación de Pago, el señor Raúl Leonardo Hernández Díaz presentó el reclamo administrativo No. 108012018010622 de fecha 27 de junio de 2018, el cual fue negado por la Administración Tributaria mediante Resolución No. 108012018RREC015886 emitida el 7 de diciembre de 2018 y notificada el día 10 del mismo mes y año. En dicho pronunciamiento el Servicio de Rentas Internas ratifica lo dispuesto en la Liquidación de Pago No. 08201806500587203. Frente a esto el actor formula una acción de impugnación en contra de la Resolución No. 108012018RREC015886 el 12 de marzo de 2019 a las 16h04.

4.4. En torno a la presentación del recurso de casación, la Administración Tributaria fundamenta el mismo en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de falta de motivación.

4.5. La casacionista manifiesta que de la lectura de la sentencia impugnada, se evidencia que el Tribunal A quo se ha limitado a realizar un recuento de las alegaciones deducidas por las partes y que de forma directa llega a sus conclusiones. Así también, la recurrente sostiene que el Tribunal de instancia decide sin analizar ni los argumentos constantes en la liquidación de pago y resolución impugnada, ni los elementos probatorios aportados y producidos en la etapa de juicio. La Administración Tributaria resalta que los jueces de instancia no han realizado una subsunción entre

los hechos y el derecho, sino que se han reducido a redactar conclusiones sin sustento normativo ni fáctico.

4.6. La entidad demandada señala que en la sentencia recurrida no existe una debida motivación al determinar que la Administración Tributaria limitó injustificadamente su gestión de conformidad con lo establecido en los artículos 68 y 72 del Código Tributario, hecho que no fue analizado por parte del Tribunal de instancia en observancia al control de legalidad que deben realizar, ni tampoco verificó el acto impugnado, su antecedente y expediente administrativo. La casacionista alega que el SRI glosó el valor al contribuyente Raúl Leonardo Hernández Díaz que en su declaración de impuesto a la renta del 2013 cargó al gasto dicho valor; que a la comparecencia ante la autoridad mencionó que tenía un crédito tributario por IVA por el mismo valor, por lo que, el SRI mediante acta de determinación No. PES-APNADBC17-00000006, observó dicho valor y fue aceptado por el contribuyente o en su defecto se requirió la presentación de la nota de crédito emitida por la autoridad tributaria, ante ello el contribuyente presentó declaraciones sustitutivas por el IVA del mes de octubre del 2014, disminuyendo las adquisiciones realizadas con empresas fantasmas (ABSOLLITY S.A. CONSTRUSOCIAL S.A. , CLUBZETI S.A. y KOMERZETY S.A.) pero registró el saldo del crédito tributario de IVA por el valor total de USD. 123.978.16. En lo posterior, la Administración Tributaria consideró como no válidas las declaraciones sustitutivas de enero a diciembre del 2014 y determinó que los comprobantes de venta no sustentaron el hecho económico y la existencia real de las transacciones por el periodo de octubre del 2014, por el valor de $50.341.82 como se evidencia en el cuadro 6 de la Liquidación de Pago No. 08201806500587203 emitida por diferencias en la declaración del IVA del ejercicio fiscal 2014, que no podía ser considerada crédito tributario. Que el Tribunal de instancia considera que no se ha podido constatar que el Servicio de Rentas Internas efectuó un estudio pormenorizado de toda la información proporcionada por terceros, así como de la información entregada por el propio contribuyente, además de aquella constante en sus bases de datos, y que de esa forma pudo deducir que los gastos y costos realmente incurridos o efectuados por el sujeto pasivo no fueron reconocidos como deducibles por no sustentar hecho económico alguno, situación que no pudo ser desvirtuado, ni justificado por el contribuyente en sede administrativa y judicial.

4.7. La casacionista argumenta que el Tribunal de instancia en su fallo se refiere a la justificación esgrimida por el contribuyente relativa a la pérdida de información de su parte ante la Administración Tributaria, misma que incluía documentación del ejercicio fiscal 2014 en controversia. Arguye que la declaración juramentada con la que el actor intenta justificar la pérdida de documentación contable

por causas de una inundación producidas ese año, fue presentada ante Notario Público el 2 de marzo del 2017, sin considerar que las diferencias detectadas por el Servicio de Rentas Internas son producto de sus propias declaraciones de Impuesto al Valor Agregado del ejercicio económico 2014, información que reposa en manos de la propia Administración Tributaria, evidenciando una improcedencia en su justificación y pretensión.

4.8. La recurrente expresa que el fallo impugnado no cumple con el requisito de motivación, que no especifica cuál es la falta de prolijidad de la Administración Tributaria en su labor fiscalizadora, no hace mención al proceso efectuado por el Servicio de Rentas Internas en la Resolución No. 108012018RREC015886 y sus antecedentes. Que la sentencia no relaciona los hechos de forma circunstanciada, lo que permite colegir que el actor, dentro del reclamo administrativo de impugnación, no aportó prueba alguna que pueda desvirtuar lo observado por la Administración Tributaria. Defiende haber justificado las diferencias detectadas por la inexistencia de documentos válidos para soportar los gastos y costos deducibles así como el error de arrastre en el crédito tributario en ejercicio de su facultad determinadora dentro del acto administrativo impugnado.

4.9. La Administración Tributaria afirma que el acto administrativo materia de la litis contiene la suficiente motivación requerida puesto que, enuncia los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que sustentaron la decisión adoptada. Que por tanto, no existe justificación jurídica para dejar sin efecto el acto impugnado en virtud de que éste evidencia cómo la actuación del Servicio de Rentas Internas se efectuó en observancia del derecho al debido proceso y la tutela efectiva de los derechos del contribuyente. Consecuentemente, que la sentencia recurrida carece de sustento suficiente y que por tal razón resulta ser nula. Además, que el Tribunal de instancia decide en base a en conclusiones discrecionales y arbitrarias por cuanto no existe fundamento fáctico ni legal para determinar si lo sostenido por el actor es cierto y tiene asidero normativo, o si por el contrario no posee respaldo legal.

4.10. El Servicio de Rentas Internas asevera que los jueces de instancia debieron establecer los hechos considerados como probados así como la relevancia de aquellos para efectos de la resolución, y posteriormente determinar bajo qué presupuesto estos hechos se encasillan en la procedencia o no de la deducibilidad de los gastos en conjunto con el hecho de que se le exima al sujeto pasivo de no justificar la omisión de ingresos. En suma, la casacionista manifiesta que el Tribunal A quo debe detallar la forma en la cual los hechos puestos a su consideración se subsumen dentro del presupuesto de deducibilidad.

4.11. La Administración Tributaria indica que la falta de motivación se configura en la sentencia al carecer esta de aplicación de normas jurídicas, debido a que el Tribunal de instancia decidió sin un respaldo normativo, sin establecer cuál es la pertinencia de las pruebas aportadas en juicio con la normativa tributaria y si es que éstas son coherentes con las alegaciones realizadas por las partes procesales, especialmente si es que desvanecen las diferencias observadas por la Administración Tributaria. Que el Tribunal de instancia no establece los parámetros normativos bajo los cuales se le exime al sujeto pasivo de no justificar las diferencias encontradas ni de qué forma el Servicio de Rentas Internas debió proceder en su gestión. Que el juez plural de instancia se ha limitado a redactar conclusiones que no justifican el porqué de la aceptación de la pretensión de la parte actora, ni la razón detrás de la presunción de caducidad en la facultad determinadora de la Autoridad Tributaria, cuestión que a toda luz demuestra el vicio acusado.

4.12. Respecto al carácter determinante de la infracción en la parte dispositiva de la sentencia relativa a la causal invocada, la casacionista argumenta que la infracción detallada ha incidido en la decisión del caso bajo análisis en tanto el Tribunal A quo decide con fundamento en una revisión general y discrecional de los hechos, omitiendo los parámetros que hacen posible establecer si es que una decisión se encuentra o no debidamente motivada. Que los jueces de instancia no construyen su decisión con hechos probados o presupuestos normativos, visibilizando la falta de lógica en el razonamiento del Tribunal de instancia.

4.13. En la aclaración al recurso el Servicio de Rentas Internas añade que en los alegatos finales esgrimidos en audiencia solicitó al Tribunal de instancia que deseche la pretensión de la actora por estar indebidamente actuada, inobservando el principio de buena fe y lealtad procesal por pretender deformar la prueba. Destaca que lo mencionado ni siquiera, es aludido en la sentencia recurrida, demostrando la falta de motivación acusada.

5.- Contestación al recurso de casación. - 5.1.- En escrito de 13 de noviembre del 2025, a las 14h38, el señor Raúl Leonardo Hernández Díaz, da contestación al recurso interpuesto solicitando que se rechace el mismo, al tenor de lo siguiente:

5.2. El actor plantea que el escrito que completa el recurso de casación no expone claramente las normas de procedimiento que no se aplicaron. Hace constar que dentro de la sentencia se han

considerado como hechos probados los siguientes: a) conforme obra del párrafo quinto, foja 22 del expediente, se detalla que se empleó información de un ejercicio fiscal anterior al de la controversia, quedando evidenciado que se utilizó información del año 2013, y que prueba de aquello es el acta de comparecencia No. PES-GTRACOE17-00000100-M; b) la concurrencia de un hecho especial que limitó el aporte de información, esto es, una inundación en época invernal que ocasionó la pérdida de facturas, retenciones, comprobantes de pago, copias de cheques, órdenes de despacho y demás documentación contable mantenida por el actor de la causa hasta el año 2017, constante en documento público.

5.3. El contribuyente afirma que no es un hecho probado que el proceso de determinación se ha efectuado observando el debido proceso y garantizando el derecho a la defensa del mismo. Que, contrario sensu la sentencia expone la violación al debido proceso por parte de la Administración Tributaria. Que no es cierto que en el fallo se efectúe un manifiesto que disponga el haber realizado una determinación disponible, y que lo que en realidad menciona la decisión es que el Servicio de Rentas Internas no pudo justificar los supuestos que acrediten los resultados de la determinación directa. Que tampoco se considera como probada la singularización y cuantificación de las transacciones con carácter de inexistentes o sin hecho económico así como el que no se han producido los medios de prueba ofrecidos por el actor de la causa.

5.4. El actor sostiene que en la sentencia quedó establecida la violación al debido proceso en virtud de que la Administración Tributaria no ha efectuado una debida verificación y gestión tributaria conforme a los artículos 68 y 72 del Código Tributario. Que en el fallo se expone la insuficiente motivación respecto de la determinación directa empleada cuando no existía suficiente respaldo documental para soportarla, y que incluso la propia entidad demandada ha reconocido que empleó información del contribuyente con cargo a otros períodos fiscales, como la del año 2013.

5.5. El contribuyente expresa que el recurso no cumple los parámetros que componen la causal segunda del artículo 268 del COGEP, a saber: 1) identificación de las normas vulneradas, por cuanto no se describen cuáles normas ª in procedendo e in iudicandoº han afectado la elaboración, redacción o fundamentación de la sentencia, ni se precisa el numeral del artículo 95 del COGEP que no se aplica; 2) demostración del vicio, ya que no hay certeza acerca de las decisiones incoherentes obradas por el Tribunal de instancia en sentencia; 3) aplicación de los criterios de motivación de la sentencia 1158-17-EP/21, debido a que no se evidencia la omisión de los criterios o la incursión del fallo en alguna deficiencia motivacional; 4) demostración de la trascendencia del error judicial, en virtud de

que el procurador de la Administración Tributaria se limita a sostener su inconformidad con la decisión adoptada por el Tribunal A quo, agregando en el recurso una repetida y supuesta falta de motivación sin concluir si la misma bordea una inexistente, insuficiente o aparente motivación.

6.- Análisis del Tribunal de Casación.- 6.1.- Esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para resolver el problema jurídico planteado derivado del cuestionamiento al fallo de instancia, con fundamento en el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado presenta el vicio de falta de motivación, considera:

6.2.- El recurso de casación se fundamenta en el caso segundo del artículo 268 del COGEP, esta dispone: ª Casos. El recurso de casación procederá en los siguientes casos: (¼) 2. Cuando la sentencia o auto no contenga los requisitos exigidos por la ley o en su parte dispositiva se adopten decisiones contradictorias o incompatibles así como, cuando no cumplan el requisito de motivación.º 6.2.1. Sobre la motivación, Colemer Hernández establece que es una: ª(¼) operación mental del juez dirigida a determinar si todos los extremos de una decisión son susceptibles de ser incluidos en la redacción de la resolución, por gozar de una adecuada justificación jurídica. (...)º (Colemer Hernández, Ignacio (2003). La motivación de las Sentencias: sus exigencias constitucionales y legales, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, pág. 46.); mientras que por su parte, Fernando de la Rúa define a la motivación de la sentencia como ª(¼) el elemento intelectual, de contenido crítico, valorativo y lógico, que consiste en el conjunto de razonamientos de hecho y derecho en los cuales el juez apoya su decisión. (...)º (De la Rúa, Fernando (1980). Proceso y Justicia, Buenos Aires: Editores Asociados, pág. 82. 6.2.2. - La norma que se estima infringida es el artículo 76 de la Constitución de la República: ª Art. 76. En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)º Y el artículo 89 del Código Orgánico General de Procesos: ª Art. 89.- Motivación. Toda sentencia y auto serán motivados, bajo pena de nulidad. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Las sentencias se

motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos, que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas como a la interpretación y aplicación del derecho. La nulidad por falta de motivación única y exclusivamente podrá ser alegada como fundamento del recurso de apelación o causal del recurso de casación.º 6.2.3.- La Administración Tributaria cuestiona la sentencia recurrida porque considera que la resolución impugnada cumple con los requisitos de legitimidad y ejecutoriedad, que no se ha configurado vulneración al debido proceso, porque el contribuyente en la declaración de impuesto a la renta del 2013 como de IVA mencionó que tenía un crédito tributario por IVA por el mismo valor, por lo que, el SRI mediante acta de determinación No. PES-APNADBC17-00000006, observó dicho valor que fue aceptado por el contribuyente y-o en su defecto se requirió la presentación de la nota de crédito emitida por la autoridad tributaria, ante ello el contribuyente presentó declaraciones sustitutivas por el IVA del mes de octubre del 2014, disminuyendo las adquisiciones realizadas con empresas fantasmas (ABSOLLITY S.A. CONSTRUSOCIAL S.A., CLUBZETI S.A. y KOMERZETY S.A.) lo que generó un saldo del crédito tributario de IVA por el valor total de USD. 123.978.16. En lo posterior la Administración Tributaria consideró como no válidas las declaraciones sustitutivas de enero a diciembre del 2014 y determinó que los comprobantes de venta que no sustentaron el hecho económico y la existencia real de las transacciones por el periodo de octubre del 2014, por el valor de $ 50.341.82 como se evidencia en el cuadro 6 de la Liquidación de Pago No. 08201806500587203 emitida por diferencias en la declaración del IVA del ejercicio fiscal 2014, no podía ser considerado crédito tributario. Estos antecedentes, según la Administración Tributaria, no vulneraron el debido proceso al realizar una determinación directa respecto del IVA del 2024, razón por la cual requiere se case la sentencia. 6.2.4.- La Administración Tributaria concentra su cuestionamiento a la sentencia en lo expuesto en los considerandos cuarto y quinto del fallo de mayoría, que para mayor precisión se transcriben: ª ...CUARTO. ± Ahora bien, revisado de manera minuciosa los actos de proposición presentados por las partes procesales se desprende que la controversia gira en torno a establecer si la determinación realizada por el SRI, no violentaba el debido proceso en razón de la forma en que se obtuvieron los insumos que devengan en los valores determinados, así como si el acto resolutivo se encuentra debidamente motivado; de lo dicho se colige de foja 15 a foja 27 vuelta del expediente judicial el contenido materializado de la Liquidación de Pago por Diferencias No. 08201806500587203 con cargo al impuesto al valor agregado del año 2014, así mismo de foja 3 a foja 10 del expediente judicial consta el acto resolutivo No. 108012018RREC015886 producto del reclamo administrativo presentado por el actor de la causa; dichos actos son producidos por ambas partes procesales dentro de la audiencia de juicio conforme data en el audio de audiencia de juicio; al respecto, el artículo 300 del COGEP ¼ quedando este tribunal investido de la potestad de poder realizar el control de legalidad sobre los actos administrativos puestos en su conocimiento; Respecto a la alegación que gira en torno a la violación al

debido proceso, ha prevenido este tribunal que la misma se sustenta en dos cuestiones claramente identificadas: la primera, que la administración tributaria ha realizado un procedimiento determinativo con cargo al impuesto al valor agregado del año 2014, sin revisar los insumos documentales de la parte actora, o por lo menos sin darle la debida valoración del caso; y segundo, que inexistiendo información contable producto de una inundación que destruyó dicha información, el SRI ha procedido a determinar de manera directa, sin tener sustento cierto que soporte los resultados arribados; consecuencia de lo expuesto, se evidencia que a foja 15 vuelta del expediente judicial, consta la información de soporte empleada por el SRI, de lo que se extrae el oficio de comunicación de diferencias No. PES-GTROFIO17-00000005-M, el oficio de comparecencia No. PES-GTROCOE17-00000131-M, el trámite No. 108012018008132, y conforme obra a párrafo quinto de la foja 22 del expediente judicial se detalla que se empleó información de un ejercicio fiscal anterior fiscalizado como es el del año 2013 y constancia de ello es el acta de comparecencia No. PES-GTRACOE17-00000100-M. En ese orden de ideas, concluye el SRI en marginar como transacciones sin hecho económico y sin existencia real de las transacciones, 4 comprobantes de numeración 001-001-00002183; 001-001-00002162, 001-001-00003168 y 001-001-00002178, todas que totalizan el valor de 50.341.82 USD; quedando claro para este tribunal que el SRI sí empleó información para arribar a los resultados determinados, sin embargo la misma resulta limitada y breve a efectos de sustentar la gestión tributaria prevista en el artículo 72 del código tributario en concordancia con el artículo 68 ibídem, pues no basta consignar dentro del acto determinativo una numeración de comprobantes de ventas, sin además acreditar otros hechos determinantes como la capacidad de provisión de los proveedores, la verificación de la compra a través del registro contable, la información de terceros a través de requerimientos a los 4 proveedores, registro de operaciones bancarias de terceros tendiente a constatar el pago bancarizado, en fin, actuaciones importantes desde el punto de vista de la razonabilidad, pues como consta a foja 29 a foja 32 vuelta, el actor de la causa, acreditó la concurrencia de un hecho especial que limitó su aporte de información, esto es una inundación en la época invernal, que produjo la perdida de facturas, retenciones, comprobantes de pago, copias de cheques, ordenes de despachos y demas documentación contable mantenida por el actor de la causa hasta el año 2017, por lo tanto este tribunal considera que la gestión tributaria no debió limitarse únicamente a requerimientos de información al propio sujeto pasivo, sino por el contrario debió efectivizar sus potestades de control, extendiéndolas incluso a la verificación de terceros, hecho que no ha sido probado por parte del ente recaudador; por ende se concluye que se ha violentado el debido proceso por no efectuar una debida verificación y gestión tributaria adecuada. QUINTO. - Que, en el presente juicio la administración tributaria conforme el Art. 311 del Código Orgánico General de Procesos, debía acreditar los hechos imponibles, la existencia de la obligación tributaria y la cuantía del tributo; ... la misma administración tributaria ha reconocido que empleó

información del propio contribuyente con cargo a otros períodos fiscales como la del 2013, de lo que se colige el trámite No. 108012017002043 donde el contribuyente justificó la pérdida de la información, misma que incluso comprendía la del año 2014 en controversia, ratificando así lo constante de foja 29 a foja 32 vuelta del proceso judicial; dicho esto, no se observa que dentro de la emisión del acto determinativo, como resolutivo, la misma haya sido atendida y razonada en su contenido, lo que a toda luces constituye una insuficiente motivación del acto determinativo como resolutivo; al respecto la corte constitucional del ecuador, en su sentencia No. 1158-17-EP/21 establece los parámetros mínimos que toda argumentación jurídica debe tener según lo establece el artículo 76 numeral 7 literal l de la Constitución. Dichas pautas también incorporan una tipología de deficiencias motivacionales; es decir, de incumplimientos de dicho criterio rector: i) Inexistencia: Ausencia absoluta de los elementos mínimos de la motivación; ii) Insuficiencia: Cumplimiento defectuoso de los elementos mínimos; y, iii) Apariencia: Cuando a primera vista parece suficiente, pero en realidad no lo es, porque incurre en vicios que afectan a su suficiencia. Corolario de lo expuesto, este tribunal aprecia que el acto resolutivo ªmotiva insuficientementeº las razones por las cuales se ha procedido a determinar de forma directa, sin ostentar el registro documental necesario con cargo al IVA del 2014; evidenciándose además que no se ha efectuado una revisión adecuada conforme ordena el artículo 68 del código tributario (norma general); concluyendo que el acto determinativo impugnado se encuentra insuficientemente motivado ¼ º (los subrayados corresponden a la Sala). 6.2.5. Analizado el fallo cuestionado, se encuentra: i. El Tribunal de instancia en su decisión de mayoría establece que la administración tributaria ha realizado un procedimiento determinativo con cargo al impuesto al valor agregado del año 2014, ªsin revisar los insumos documentales de la parte actora, o por lo menos sin darle la debida valoración del casoº, sin que se detalle a qué insumos documentales de la parte actora se refiere. Luego agrega que ª...inexistiendo información contable producto de una inundación que destruyó dicha información, el SRI ha procedido a determinar de manera directa, sin tener sustento cierto que soporte los resultados arribados.º afirmación que tampoco tiene sustento, salvo la referencia a la inexistencia de información producto de una inundación que destruyó dicha información. La Sala encuentra que el único documento que refiere al hecho relatado por el Tribunal es una copia de la escritura de declaración juramentada voluntaria que rinde el actor, el dos de marzo de 2017 (fs 28 a 32 vta), cuyo contenido literal es ª...que bajo juramento declaro que en la época invernal de este año, las fuertes lluvias provocaron el desbordamiento del cauce del río por lo que provocó la inundación de las instalaciones, ubicadas en el sector Tabule de la parroquia San Mateo, en la cual se perdieron varias pertenencias y documentación como facturas, retenciones comprobantes de pago, copias de cheques, órdenes de despacho, entre más documentos¼ º documento que tampoco puede ser considerado como justificativo de la inexistencia de la información que argumenta el actor porque no se puede inferir que

correspondan a los valores objetados por la Administración, pues en ninguna parte de dicha declaración se refiere a que los mismos que fueron afectados por la inundación correspondan al ejercicio 2014. ii. El Tribunal concluye que se ha violentado el debido proceso por no efectuar una debida verificación y gestión tributaria adecuada. Obvia en su análisis el hecho de que el contribuyente no atendió la comunicación de diferencias presentando los justificativos o las declaraciones sustitutivas dentro del plazo reglamentario; omite referir que las declaraciones sustitutivas fueron presentadas por el actor en forma extemporánea, razones por las que la Administración tributaria las desconoce; tampoco refiere al hecho de que en esas declaraciones sustitutivas extemporáneas, por un lado excluye los valores objetados por la Administración por no justificar sustancia económica y hace constar un valor por crédito tributario de IVA por US$ 123.978,16 que a la fecha de las declaraciones sustitutivas resulta a todas luces extemporáneo, sin que se justifique que haya declarado o reclamado en tiempo oportuno, teniendo tres años para hacerlo y que a la fecha de las declaraciones sustitutivas también es extemporáneo. Resulta evidente que el Tribunal en su decisión obvia todos estos elementos que se desprenden del expediente y que con un prolijo análisis, habría permitido generar una decisión suficientemente motivada, quedando en evidencia el vicio acusado. iii. Verificado el vicio acusado, se casa la sentencia, se declara su nulidad, al tenor de lo preceptuado en el artículo 76.7,l) de la Constitución y se procede a emitir sentencia de mérito.

6.3. Sentencia de mérito.- Para resolver el objeto de la controversia, esto es verificar si el acto impugnado está debidamente motivado, se formula el siguiente análisis: 6.3.1.- La Administración Tributaria en uso de la facultad determinadora establecida en el Art. 68 del Código Tributario (CT), y en virtud del análisis realizado a las propias declaraciones del IVA del contribuyente, que son vinculantes para el sujeto pasivo, conforme lo dispuesto en el art. 89 del mismo Código; a la información proporcionada por el sujeto pasivo, y la que consta en las bases de datos con las que cuenta, en aplicación a lo dispuesto en el artículo 107 C de la Ley de Régimen Tributario Interno, notificó al contribuyente, actor en la causa, con la Comunicación de Diferencias, por concepto del IVA del ejercicio fiscal 2014, al verificarse diferencias de costos y gastos que corresponden a operaciones en las que el contribuyente no demostró la existencia real de las mismas, a través de su esencia económica conforme lo previsto en el art. 17 del Código Tributario; en concordancia con lo prescrito en el art. 10.1 de la LRTI que obliga al contribuyente a deducir los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente; y art. 103 de la LRTI y art. 27 de su Reglamento. 6.3.2.- La Administración tributaria, con la verificación pertinente que obra del acto impugnado determinó adquisiciones y pagos sin sustento de hecho económico; diferencias

detectadas que suman el valor de $ 50.341,82, de lo cual se desprende que los justificativos con operaciones inexistentes disminuyó la cuantía del tributo, aumentando el crédito tributario. 6.3.3.- Las diferencias en las declaraciones del IVA del ejercicio fiscal 2014, fue producto de transacciones que no dan derecho a crédito tributario, proveniente de adquisiciones que constan en comprobantes de venta que carecen de sustancia económica, y que fueron utilizados por el sujeto pasivo, que no fueron justificadas ni presentadas las declaraciones sustitutivas de manera oportuna, luego de que la Administración le notifica con la Comunicación de Diferencias. De lo relatado se desprende que la Administración Tributaria identificó compras que se encuentran sustentadas en comprobantes de venta que contienen operaciones sobre las cuales el sujeto pasivo, no demostró la existencia real de las mismas a través de su esencia económica, como lo exige el artículo 17 del Código Tributario, constituyen operaciones inexistentes y por lo tanto, al incluirlos en las declaraciones del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2014, denotan inconsistencias sustanciales que generan la intención deliberada por parte del recurrente de incrementar su crédito tributario y por ende disminuir la renta y el pago del Impuesto al Valor Agregado IVA, en los referidos períodos y en los siguientes en los que pudo usar dicho crédito tributario. 6.3.4.- Se concluye que el sujeto pasivo no realizó las declaraciones sustitutivas de impuesto al valor agregado por el año 2014, en particular del mes de octubre del 2014, de acuerdo a lo informado por la administración tributaria y no demostró el hecho económico y la existencia real de las transacciones que se detallan, según se desglosa en la Tabla No. 6 de la Liquidación de Diferencias por Impuesto al Valor Agregado, que suman el valor de $50.341,82. 6.3.5.- Sobre las operaciones verificadas, la Administración Tributaria en sede administrativa, al notificar la comunicación de diferencias, se tiene que el sujeto pasivo presentó su documentación fuera del término otorgado, lo que justifica la negativa de la Administración a aceptarlas por ser extemporáneas. 6.3.6.- La administración tributaria glosó el valor de USD. 123.978,16, que fue registrado en la declaración de Impuesto a la Renta 2013 como IVA que se carga al Gasto, valor que el contribuyente, en su comparecencia ante el llamado del SRI, señaló que tenía un crédito tributario por concepto de IVA por ese valor, declarado en las declaraciones sustitutivas extemporáneas; sobre esto, la Administración tributaria mediante Acta de Determinación No. PES-APNADBC17-00000006, observó ese valor y fue aceptado por el contribuyente, el mismo que debió ser considerado a partir de las declaraciones de enero 2014 del Impuesto al Valor Agregado como crédito tributario a favor del contribuyente, lo cual no ocurrió; tampoco hay evidencia de que se haya emitido una nota de crédito por el Servicio de Rentas Internas por dicho monto. 6.3.7.- Por lo señalado, se colige que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en el ámbito administrativo, ante el reclamo presentado, éste no logró desvirtuar las diferencias detectadas por la autoridad tributaria; no probó la existencia formal y material de la actividad económica con los supuestos proveedores; no existe prueba a favor del contribuyente que sustente lo observado por el SRI; la Administración tributaria, consideró no válidas

las declaraciones sustitutivas de enero a diciembre del 2014, por extemporáneas, lo que produjo el registro equivocado del crédito tributario del año 2014, y determinó los comprobantes de venta que no sustentaron hecho económico y la existencia real de las transacciones por el periodo de octubre del 2014, por el valor de $ 50.341,82, como se advierte en la liquidación de diferencias del IVA, constante en el cuadro No. 6.transacciones, valor que no puede ser considerado como crédito tributario. 6.3.8.- En la acción contenciosa, la administración tributaria, en atención a lo previsto en el Art. 311 del Código Orgánico General de Procesos (COGEP), ha justificado, en el ejercicio de la facultad determinadora, las diferencias detectadas por la inexistencia de documentos válidos para soportar el valor del gastos y costos deducibles, el error del arrastre en el crédito tributario, observado y fundamentado con motivación suficiente desarrollada en los actos previos a la resolución y en el acto administrativo impugnado. 6.3.9.- Dicho esto, se concluye que el acto administrativo impugnado, contiene la suficiente motivación requerida, en virtud de que se enuncian los presupuestos de hecho y razones jurídicas que fundamentaron la decisión adoptada, por lo que no existe sustento jurídico para dejar sin efecto el acto administrativo impugnado; se ha garantizado el debido proceso al contribuyente en los términos previstos en el art 76 de la Constitución de la República del Ecuador y se ha respetado la seguridad jurídica prevista en el art. 82 de la Carta Fundamental. Por todo lo dicho, la Administración tributaria, atendiendo su actividad reglada, y de conformidad a lo determinado en el Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dedujo que, los gastos y costos realmente incurridos o efectuados por el sujeto pasivo y transacciones no fueron reconocidas como deducibles, por no sustentar hecho económico de varias transacciones registradas, que el contribuyente no pudo justificar ni en sede administrativa ni judicial, la secuencialidad formal ni material de dichas transacciones; lo que ocasionó con aquel registro fue disminuir su base imponible y la cuantía del tributo y no fuera declarado en todo o en parte el impuesto correspondiente. Las pruebas aportadas por el actor, han sido insuficientes para demostrar sus asertos, tanto en la vía administrativa con motivo del reclamo administrativo, más aún, en el ámbito jurisdiccional, en la que la declaración juramentada presentada por él, es el único documento que presenta, del que no se desprende que la presunta destrucción de documentos, involucre información que incida o desvirtúe lo cuestionado por la Administración tributaria; en tal virtud el acto administrativo impugnado, goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y está llamado a cumplirse conforme lo dispone el art. 82 Código Orgánico Tributario.

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 de mayoría impugnado dictado el 5 de abril de 2024, a las 16h10, y notificada el 8 de abril de 2024 a las 14h34, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00079, ratificar la validez de la Resolución No. 108012018RREC015886, de fecha 7 de diciembre del 2018, en consecuencia ratificar la liquidación de Pago No. 08201806500587203 por diferencias en la declaración del impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2014, notificada el 30 de mayo del 2018 por la directora provincial del Servicio de Rentas Internas de Esmeraldas.

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

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Resolución de fácil lectura

La Sala especializada de lo Contencioso Tributario al analizar el caso segundo del artículo 268 del Código Orgánico General de Procesos al considerar que el fallo impugnado incurre en el vicio de no cumplir con el requisito de motivación, por lo que resuelve casar el fallo y ratifica la validez del acto impugnado.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

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

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, lunes 18 de mayo del 2026, las 17h04. **VISTOS.-**

Me aparto del fallo de mayoría a partir del numeral 6.2.5 en adelante en función del siguiente razonamiento jurídico:

6.2.5 Revisado el fallo cuestionado, se encuentra que este contiene un análisis de los hechos y de las normas aplicadas por el Tribunal A quo a esos hechos, de forma muy particular, y, esta Sala no comparte ese análisis, sin embargo, por técnica casacional lo que corresponde bajo el caso 2 alegado,

es verificar si en efecto dicho fallo carece de motivación.

6.2.6 Revisado su contenido, se observa que existe suficiente subsunción de hechos a derecho, verificándose que el fallo reúne las condiciones mínimas para que se encuentre motivado; ahora bien, si su contenido es correcto o incorrecto, bajo el yerro del caso 2, esta Sala no puede entrar a analizar, justamente porque para ello existen otros yerros contemplados en el art. 268 del COGEP, pero no han sido reprochados por la parte recurrente.

6.2.7 El fallo 1158-17-EP/21 de la Corte Constitucional señala en el párrafo 28 lo siguiente: ª La garantía de la motivación, entonces, exige que la motivación sea suficiente, independientemente de si también es correcta, o sea, al margen de si es la mejor argumentación posible conforme al Derecho y conforme a los hechos. Es decir, la mencionada garantía exige que la motivación contenga: (i) una *fundamentación normativa suficiente,* sea o no correcta conforme al Derecho; y, (ii) una *fundamentación fáctica suficiente*, sea o no correcta conforme a los hechos. Como esta Corte ha señalado, ª *la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judiciales*º .

7. RESUELVE:

7.1.- **NO CASAR** el fallo de mayoría impugnado dictado el 5 de abril de 2024, a las 16h10, y notificada el 8 de abril de 2024 a las 14h34, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en el cantón Portoviejo, provincia de Manabí, en el juicio de impugnación No. 13802-2019-00079.

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

7.3.- Al ser el Servicio de Rentas Internas la entidad casacionista no existe caución rendida.

7.4.- Sin costas.

7.5.- Notifíquese y devuélvase al Tribunal de origen.

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZA NACIONAL (E)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL

FUNCIÓN JUDICIAL

Juicio No. 13802-2019-00079

294790507-DFE

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. Quito, martes 16 de junio del 2026, las 14h33. Vistos.- Siendo el estado procesal de la causa, corresponde resolver lo solicitado por la parte actora en los siguientes términos: Antecedentes.- 1) El señor Raúl Leonardo Hernández Díaz, interpone recurso de aclaración en escrito de 22 de mayo del 2026, las 11h52, que en su parte principal se fundamenta en los siguientes aspectos: 1.1. El recurrente plantea cuatro ejes centrales en su escrito para realizar la fundamentación correspondiente, siendo estos: i) Necesidad de aclarar el alcance del control efectuado por la Sala Especializada bajo la causal segunda del artículo 268 del COGEP; ii) Necesidad de aclarar si la Sala Especializada efectuó control de motivación o revisión integral de mérito de la sentencia; iii) Necesidad de aclarar si la Sala Especializada sustituyó hechos fijados en instancia; y iv) Necesidad de aclarar la aplicación del estándar fijado por la Sentencia 1158-17-EP/21. 1.2. En cuanto al primer eje, el recurrente señala que la sentencia de mayoría sostiene que el fallo de instancia carece de motivación suficiente, sin embargo, alega que de la revisión integral del contenido de la decisión casada se verifica que la misma sí contenía la identificación de hechos probados, la fundamentación normativa, el análisis respecto de los artículos 68 y 72 del Código Tributario, la explicación relativa a la insuficiencia de la gestión tributaria y el razonamiento jurídico conducente a la decisión. 1.2.1. En ese sentido, arguye que no resulta claro si la Sala Especializada consideró a) que existía inexistencia absoluta de motivación; b) insuficiencia motivacional; c) motivación aparente; d) contradicción interna; o, e) mera incorrección jurídica del razonamiento efectuado por el Tribunal de instancia. 1.2.2. Por todo lo relatado en este acápite, el recurrente solicita se aclare expresamente ª¿Cuál fue exactamente el defecto motivacional identificado por la mayoría y bajo qué estándar constitucional específico se arribó a dicha conclusión?º 1.3. Ahora bien, en cuanto al segundo eje, el actor afirma que el fallo de mayoría desarrolla razonamientos relativos a declaraciones sustitutivas, suficiencia documental, existencia o inexistencia de operaciones, temporalidad de los justificativos, observancia al crédito tributario y conducta atribuida al contribuyente. No obstante, indica que dichos aspectos corresponden al mérito de la controversia tributaria más no exclusivamente al examen formal de motivación previsto en la causal segunda del artículo 268 del COGEP. 1.3.1. En consecuencia, el recurrente manifiesta que no queda claro si la Sala Especializada únicamente verificó la existencia de motivación o si, adicionalmente, efectuó una nueva apreciación de hechos y elementos probatorios contenidos en el expediente, precisiones que destaca ser necesarias considerando que el recurso de casación posee límites funcionales relacionados con la imposibilidad de convertir dicho mecanismo en una tercera instancia de valoración probatoria. 1.3.2. Frente al razonamiento esbozado, el actor solicita se aclare el siguiente cuestionamiento: ª¿La

Sala efectuó únicamente un control formal de motivación o realizó también una revisión material del acierto jurídico y probatorio de la sentencia de instancia?º 1.4. Respecto al tercer eje, el actor expone que la sentencia de instancia fijó como puntos principales: la insuficiencia de gestión tributaria, la limitada verificación efectuada por la Administración; y la insuficiencia documental que respalda la determinación directa practicada por el SRI. Empero, alega que la sentencia de mayoría parece desplazar el eje argumentativo hacia la conducta del contribuyente, la improcedencia del crédito tributario, la inexistencia material de operaciones, y la insuficiencia de los descargos aportados (declaración sustitutiva). En ese hacer, defiende que no queda claro si la Sala Especializada mantuvo los hechos fijados por el Tribunal de instancia, o si sustituyó la plataforma fáctica previamente establecida para arribar a una conclusión distinta. 1.4.1. De ese modo, el recurrente solicita que se aclare ª si la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, parte o no de los ª hechos probados en instanciaº. º 1.5. Finalmente, en relación con el cuarto eje planteado, el actor expresa que la sentencia de mayoría concluye que el fallo de instancia incumple la garantía de motivación; empero, expone que el voto salvado emitido dentro de la presente causa sostiene que ª la garantía de la motivación no incluye un derecho al acierto o a la corrección jurídica de las resoluciones judicialesº, que además concluye que ª el fallo de instancia sí contenía fundamentación normativa y fáctica suficiente¼ º y establece que las ª discrepancias existentes correspondían al ámbito del acierto jurídico y no de inexistencia motivacional.º 1.5.1. A la luz de lo relatado, el recurrente solicita aclarar ª¿De qué manera la sentencia de mayoría armoniza su decisión con el estándar constitucional desarrollado por la Corte Constitucional en la Sentencia 1158-17-EP/21 respecto a la diferencia entre incorrección jurídica e inexistencia de motivación?º 1.6. Así, el recurrente solicita a la Sala ª(...) ACLARAR los puntos previamente señalados, a fin de dotar de precisión, congruencia y claridad al contenido de la sentencia emitida dentro del presente recurso extraordinario de casación.º 2) En providencia de 26 de mayo del 2026, a las 08h48, el Juez Nacional, Doctor José Suing Nagua, dispuso correr traslado por el término de 48 horas con dicha petición a la contraparte. 3) Mediante escrito de fecha 28 de mayo del 2026 a las 10h38, la parte demandada presentó escrito de contestación al recurso bajo los siguientes términos: ª... la Administración Tributaria observa que el recurso presentado por la parte actora evidencia una inconformidad con lo decidido, situación ajena al propósito del mismo, y además sostiene que el fallo es diáfano en su fundamentación y contenido. A su vez, el Servicio de Rentas Internas manifiesta que, respecto del análisis efectuado por la Sala en relación con la deficiente motivación de la sentencia recurrida en la cual se evidencia claramente una decisión inmotivada por parte del Tribunal, la petición de aclaración no es procedente, destacando que esta es disímil y carente de fundamentación, sobre todo porque, defiende, no existe nada que dilucidar en el fallo emitido. Dentro de su argumentación, la Autoridad Tributaria destaca que la sentencia de instancia evidencia que el Tribunal A quo no pudo desvirtuar las

presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de las que goza el acto administrativo, en razón de que el actor no aportó prueba alguna para demostrar sus afirmaciones, principalmente en virtud de que la declaración juramentada exhibida por el contribuyente es la única documentación presentada, misma que no demuestra o justifica que la presunta destrucción de documentos involucre información que de alguna forma incida o desvirtúe lo cuestionado por la Administración Tributaria.º 4) Siendo el estado procesal de la causa corresponde resolver el recurso de aclaración y para hacerlo se realiza las siguientes consideraciones: PRIMERO.- Los recursos de aclaración y ampliación se encuentran previstos en el artículo 253 del Código Orgánico General de Procesos, que dispone: ªLa aclaración tendrá lugar en caso de sentencia oscura. La ampliación procederá cuando no se haya resuelto alguno de los puntos controvertidos o se haya omitido decidir sobre frutos, intereses o costas.º y en el artículo 255 segundo inciso del Código ibídem, establece que: ªLa solicitud de aclaración o ampliación deberá expresar con claridad y precisión las razones que la sustenten, de no hacerlo, se la rechazará de plano.º SEGUNDO.- 2.1. Los requerimientos del recurrente en su pedido de aclaración, se consolidan en los siguientes cuestionamientos: a) ª¿Cuál fue exactamente el defecto motivacional identificado por la mayoría y bajo qué estándar constitucional específico se arribó a dicha conclusión?º; b) ª¿La Sala efectuó únicamente un control formal de motivación o realizó también una revisión material del acierto jurídico y probatorio de la sentencia de instancia?º; c) ªsi la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, parte o no de los ªhechos probados en instanciaº; y, d) ª¿De qué manera la sentencia de mayoría armoniza su decisión con el estándar constitucional desarrollado por la Corte Constitucional en la Sentencia 1158-17-EP/21 respecto a la diferencia entre incorrección jurídica e inexistencia de motivación?º. 2.2. Es necesario dejar constancia que dichos cuestionamientos evidencian inconformidad con lo resuelto en el fallo de mayoría y que se debería rechazar de plano al no existir obscuridad en lo expuesto por estos juzgadores, no obstante se puntualizan los cuestionamientos de la siguiente manera: a) Como ha quedado expuesto en el considerando 6.2.4. del fallo de mayoría llega a la conclusión que el defecto motivacional que incurre el acto resolutivo es la motivación suficiente. b) El fallo de mayoría realizó un control jurídico del fallo de instancia. c) La causal quinta del artículo 268 del COGEP parte de hechos probados, en el caso in examine la causal alegada es la segunda. d) En el considerando 6.2.4. del fallo queda expuesta la argumentación que armoniza el fallo constitucional No. 1158-17-EP/21. TERCERO.- En virtud de las consideraciones expuestas, se rechaza el recurso de aclaración propuesto por el procurador judicial del contribuyente.- Notifíquese, Publíquese y Cúmplase.-

VOTO SALVADO DE LA DRA. ROSANA MORALES ORDOÑEZ, Jueza de la Sala Especializada

de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.- VISTOS.- Me aparto del auto de mayoría por haber salvado mi voto en el fallo casacional, por lo que no me corresponde atender una aclaración sobre el fallo de mayoría.- Notifíquese, Publíquese y Cúmplase.-

JOSE DIONICIO SUING NAGUA

JUEZ NACIONAL (PONENTE)

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

JUEZ NACIONAL (e)

MORALES ORDÓÑEZ GILDA ROSANA

JUEZA NACIONAL



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

ML/MG

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.